المدخل القائم على المبادئ والحكم المهني كأساس لتطوير منظومة التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية.

د/ وائل محمد عبد الوهاب

المدخل القائم على المبادئ والحكم المهني كأساس لتطوير منظومة التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية.

د/ وائل محمد عبد الوهاب[١]

ملخص البحث

استهدف البحث تطوير منظومة التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية لتتلاءم مع متطلبات مهنة المحاسبة في المرحلة القادمة وتنمية قدرات ومهارات طلاب المحاسبة في ظل التوجه الحالي لإعداد المعايير المحاسبية على أساس المبادئ وتغليب الحكم المهني ، ولقد قام الباحث من خلال المنهج الوصفي التحليلي بتناول ماهية الحكم المهني الرشيد ومقوماته ؛ تقييم منظومة التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية من منظور الممارسة المحاسبية القائمة على الحكم المهني ؛ اقتراح بعض الإجراءات وتقديم مجموعة من التوصيات التي يمكن أن تساعد على تنمية قدرات ومهارات طلاب المحاسبة في ظل ترسيخ الاعتماد على الأحكام المهنية .

ولتأكيد النتائج النظرية التي توصل اليها الباحث قام بإعداد قائمة استقصاء لجمع البيانات الأولية حول آراء مجموعة من المتخصصين بالمجال المحاسبي حول عدة أمور منها : تأثير التوجه لإعداد المعايير على أساس المبادئ على الممارسة المحاسبية ؛ مقومات الحكم المهني الرشيد ؛ الانتقادات الموجهة لمنظومة التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية ؛ الإطار المقترح لتطوير منظومة التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية ، وأظهرت نتائج البحث أن التوجه الحالي لإعداد المعايير المحاسبية على أساس المبادئ كان ذو تأثير كبير على زيادة أهمية الحكم المهني بالممارسة المحاسبية ، بالإضافة إلى أن منظومة التعليم المحاسبي المصري لا تفي بمتطلبات الحكم المهني الرشيد ، وتوصل الباحث من خلال الدراسة الميدانية أن الإطار المقترح لتنمية قدرات ومهارات طلاب المحاسبة كان له أثر كبير على تدعيم حكمهم المهني . وأوصى الباحث ضرورة قيام المنظمات المهنية بإقامة العديد من المؤتمرات والندوات المتخصصة للتوعية بالتحديات التي تواجهها المهنة حاليا ، بالإضافة إلى تأسيس لجنة دائمة منوط بها تطوير التعليم المحاسبي والإشراف على مدخلات ومخرجات المؤسسات التعليمية ، وكذلك ضرورة قيام مؤسسات التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية البدء في التطوير الشامل لمنظومة

---

[١] استاذ المحاسبة المساعد – كلية التجارة – جامعة دمياط

التعليم المحاسبي وإنشاء مراكز استشارية مما يعطي الفرصة للربط بين الجانب الأكاديمي والعملي ، وعمل شراكات مع الخبراء بالسوق للتدريس بدوام جزئي .

الكلمات المفتاحية : المعايير المحاسبية على أساس المبادئ ؛ الحكم المهني المحاسبي ؛ التعليم المحاسبي ؛ مهارات المحاسبين .

Abstract

The main objective of the research is to develop a system of accounting education in Egyptian universities to fit in with the requirements of the accounting profession in the next phase and the development of capabilities and skills of accounting students in light of the current trend for the preparation of accounting standards on the basis of the principles and to maintain the professional judgment, The researcher through descriptive analytical approach to address the nature of professional judgment and its components; evaluation of accounting education system in Egyptian universities from the perspective of the existing accounting practice on professional judgment; propose some actions and provide a set of recommendations that could help on the capabilities and skills of accounting students development in light of the creation of dependency on professional judgments To confirm the theoretical findings, the researcher design a survey list and distribution to a sample for test the hypotheses The most important results was the trend towards a principled approach in setting accounting standards had a significant impact on increasing the importance of accountants professional judgment ; Egyptian system of accounting education does not meet the requirements of professional judgment ; the proposed framework for the development of capabilities and skills of accounting students had a great impact on strengthening the professional judgment of accounting students. . According to previous results the searcher presented a set of recommendations : The need for professional organizations to establish several specialized conferences and seminars to raise awareness of the challenges currently faced by the profession; the establishment of a permanent committee is mandated to

develop accounting education and supervision of the inputs and outputs of educational institutions ; accounting education institutions on Egyptian universities should start comprehensive development of system of accounting education; Encourage accounting departments to establish advisory centers for giving the opportunity to combine academic and practical side ; and make Business partnerships with market experts to teach part time.

Keywords :
Principles bases standards , accounting professional judgment , accounting education , accountants skills

أولا : المقدمة

١ – مقدمة ومشكلة البحث

تتأكد أهمية التعليم المحاسبي من أهمية وخصوصية المحاسبة ، فالمحاسبة علم ذو أصول وفن يعتمد على قدرات المحاسبين ، وتصنف مهنة المحاسبة بأنها مهنة ذات خصوصية تجعلها بارزة بين المهن الأخرى التي يحتاجها المجتمع بصورة دائمة ومستمرة (قطناني و عويس ، ٢٠١١).

وخلال السنوات الأخيرة ظهرت عدة مستجدات كشفت انخفاض مستوى كفاءة خريجي البرامج المحاسبية وعدم قدرتهم على مواجهة سوق العمل ومتطلباته، الأمر الذي أدى إلى المطالبة بتطوير التعليم المحاسبي باستخدام معايير تعليم مقبولة عالمياً بما يتلاءم ومتطلبات المهنة الحديثة (مقداد وذنون ، ٢٠١٠) ، فلقد واجهت مهنة المحاسبة العديد من التحديات في الفترة السابقة وكان من أهمها : ارتفاع حدة المنافسة ؛ الثورة التكنولوجية للمعلومات والاتصالات ؛ توسع الأسواق المالية ؛ انتشار الشركات المتعددة الجنسيات ؛ العولمة ؛ التوجه نحو حماية البيئة (أمين ، ٢٠٠٨) ، ويرى الباحث أن التوجه الحالي لإعداد المعايير المحاسبية على أساس المبادئ والحد بشكل كبير من القواعد التفصيلية لجوانب الاعتراف والقياس والافصاح والتي كانت تساعد المحاسبين في ممارستهم المهنية ، سيمثل أحد التحديات التي ستواجه مهنة المحاسبة خلال الفترة القادمة ، وكان من أهم النتائج المباشرة لهذا التحول هو الحاجة المتزايدة للحكم المهني المحاسبي (Ravenscroft and Willians, 2005; Tweedie, 2007), ، حيث أصبح قدرة ومهارة المحاسبين لإصدار أحكام مهنية رشيدة هو الأساس أداء مهامهم ، والحكم المهني الرشيد لأي شخص يرتبط بشكل كبير بالجانب المعرفي والمهاري والأخلاقي لهذا الشخص ، فلم يعد يقتصر دور المحاسب على العمليات الروتينية المتكررة مثل تسجيل – تبويب – تلخيص العمليات المالية ، ولكن أصبح دوره أعمق بكثير ، فأصبح مطلوب منه التفكير والتحليل وإبداء الرأي في مشاكل محاسبية متجددة ، وبالطبع فنقطة البداية لتنمية قدرات المحاسبين لابد وأن تتجه نحو تنمية قدرات ومهارات طلاب المحاسبة لإصدار أحكام مهنية رشيدة حول جوانب الاعتراف والقياس والافصاح المحاسبي في ظل بيئة أعمال تتسم بالتعقيد والتشابك ، وهذا بالطبع يتطلب توافر منظومة تعليم قادرة على مواجهة تلك التحديات .

ويعتبر التعليم المحاسبي من الأمور الهامة التي تؤثر على تطور مهنة المحاسبة والمراجعة (Zakari and Menacere,2012) ، فهناك إتهام موجه الدراسات أن التعليم المحاسبي العالي بالعديد من الدول العربية يهتم بالكم دون النوع والكيف ، ولهذا كان التوجه إلى تقييم منظومة التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية في ظل توجه الممارسة المحاسبية للمعايير القائمة على المبادئ والحكم المهني للمحاسبين للوقوف على أوجه التطوير المطلوبة لتنمية قدرات طلاب المحاسبة المالية وبالتالي تنمية قدرات المحاسبين وزيادة رضاء المستفيدين من الخدمات المحاسبية .

ويمكن تلخيص مشكلة البحث في التساؤلات التالية :

- هل منظومة التعليم المحاسبي الحالي بالجامعات المصرية تفي بمتطلبات الممارسة المحاسبية القائمة على الحكم المهني والتوجه نحو المعايير القائمة على المبادئ ؟
- ماهي أوجه التطوير اللازمة لجوانب التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية لرفع قدرات طلاب المحاسبة المالية – المعرفية والمهارية والأخلاقية – لإصدار أحكام مهنية رشيدة .

٢- **هدف البحث**

يهدف البحث إلى تطوير منظومة التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية لتتلاءم مع متطلبات مهنة المحاسبة في المرحلة القادمة وتنمية قدرات ومهارات طلاب المحاسبة نحو إصدار أحكام مهنية رشيدة ، وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- تقييم منظومة التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية من منظور الممارسة المحاسبية القائمة على الحكم المهني والمعايير على أساس المبادئ .
- الوقوف على المقومات الأساسية لعملية الحكم المهني الرشيد .
- اقتراح بعض الإجراءات المناسبة وتقديم مجموعة من التوصيات التي يمكن أن تساعد على تنمية قدرات ومهارات خريجي المحاسبة (محاسبة مالية) في ظل ترسيخ الاعتماد على الأحكام المهنية .

٣- **أهمية البحث**

تستمد أهمية البحث من أهمية التعليم المحاسبي ومردوده على كفاءة وفاعلية مزاولي مهنة المحاسبة وبوجه خاص في ظل التوجه نحو المعايير القائمة على المبادئ وتغليب

الحكم المهني للمحاسبين ، ومن هذا المنطلق كانت أهمية تقييم مدى استجابة منظومة التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية لتلك المستجدات وسبل تطويرها لتنمية قدرات ومهارات طلاب المحاسبة ، ويعتبر هذا البحث امتداد للدراسات التي تناولت التعليم المحاسبي سواء من زوايا تقيميه أو تطويرية كأساس لرفع قدرات المحاسبين والارتقاء بمهنة المحاسبة.

٤ – **الفرضية الرئيسية للبحث**

تقوم هذه الدراسة على فرضية رئيسية وهي " التوجه للمعايير المحاسبية القائمة على المبادئ وتغليب الحكم المهني بالممارسة المحاسبية يفرض إعادة هيكلة منظومة التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية" .

٥ – **حدود البحث**

سيقتصر اهتمام الباحث عند تقييم وتطوير منظومة التعليم المحاسبي على :

- التعليم المحاسبي المالي لأنه ذو الصلة بالتوجه الحالي لإعداد المعايير على أساس المبادئ .
- التركيز على الجوانب المتعلقة بطرق التدريس ؛ القائم بالتدريس ؛ الكتب الدراسية ؛ وغيرها من العناصر دون التركيز على الجوانب المالية والإدارية للعملية التعليمية مثل المباني والتجهيزات.
- لن يركز الباحث على الجوانب الإيجابية بمنظومة التعليم المحاسبي المصري ولكن سيركز على جوانب التطوير المقترحة لبعض جوانب القصور بتلك المنظومة في ظل التوجه نحو الممارسة القائمة على الحكم المهني .

٦ – **منهجية البحث**

٦-١ **المنهج العلمي** : اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في تحقيق أهداف الدراسة ، حيث قام الباحث من خلال الإطار النظري للبحث بتجميع المعلومات والآراء حول سمات الحكم المهني في ظل المعايير القائمة على المبادئ ؛ سمات منظومة التعليم المحاسبي الحالي ؛ مقترحات التطوير لتلك المنظومة لتنمية مهارات الطلاب على إصدار أحكام مهنية رشيدة ، وقام الباحث بالدراسة الميدانية بتحليل البيانات التي تم تجميعها من عينتي الدراسة

باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية لتقييم منظومة التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية وجوانب التطوير المقترحة .

٦-٢ : **طريقة جمع البيانات:** قام الباحث بتصميم قائمة استقصاء لجمع البيانات الأولية حول : أهمية الحكم المهني في ظل المعايير القائمة على المبادئ ؛ مقومات الحكم المهني الرشيد ؛ سمات نظام التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية ؛ الجوانب المقترحة للتطوير لتنمية الحكم المهني للطلاب ، وتم استخدام المقياس الخماسيLikert Scale للإجابة على الأسئلة الواردة بالقائمة وتحويل الآراء الوصفية إلى بيانات رقمية .

٦-٣ **الأساليب الإحصائية** : تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية مثل Alpha Correlation ; K ; Multiple Regression Related Sample

٦-٤ **مجتمع وعينة الدراسة** : لتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفروض تم تحديد مجتمع الدراسة في فئتين الأولى : أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية المتخصصين في المحاسبة المالية (الجانب الأكاديمي) ، والثانية : مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة المصرية الذين يحملون درجة شريك أو مدير مراجعة (الجانب المهني) ، ونظرا لاتساع مجتمع الدراسة وعاملي الوقت والتكلفة فقد تم تحديد حجم العينة ب ٥٠ مفرده لكل فئة بطريقة حكمية بزيادة قدرها ٦٦% عن الحد الأدنى لحجم العينة المقبول إحصائيا وهو ٣٠ مفردة بكل فئة ، وكانت الاستجابة ٤٢ ، ٣٨ على التوالي .

ثانيا : الإطار النظري للبحث

أ) الدراسات السابقة

تعددت الدراسات التي تناولت التعليم المحاسبي من زوايا متعددة كما يلي :

تناولت دراسة (المنصوري والشكور ، ٢٠٠٩) أربعة مقومات أساسية لمهنة المحاسبة وهي : الاطار الفكري للمحاسبة ؛ المعايير المحاسبية ؛ قواعد سلوك وآداب المهنة ؛ التعليم المحاسبي، وتوصلت إلى أن المقومات السابقة تساهم في رفع كفاءة المحاسبين وتمكنهم من توفير معلومات ملائمة وذات مصداقية ، وأن التعليم المحاسبي من أكثر المقومات السابقة تأثيرا في رفع مستوى كفاءة المحاسبين .

تناولت دراسة (Els, 2009) أهمية تطوير طرق التدريس بالتعليم العالي بجامعة جوهانسبرج ، ولقد توصلت الدراسة إلي ضرورة إتباع المعايير الدولية في التعليم المحاسبي IFRSفي برنامج التعليم المحاسبي العالي ، وفي نفس السياق توصلت دراسة Pries) and Baker, 2010)أن تضمين معايير المحاسبة الدولية بالمناهج المحاسبية من شأنه أن يزيد من ثقافة الالتزام بتلك المعايير.

تناولت دراسة (مقداد وذنون ، ٢٠١٠) العوامل التي تؤثر على مهنة المحاسبة والتي تعمل بصورة تفاعلية مع بعضها البعض ، وكان من أهم تلك العوامل التعليم المحاسبي ، وتوصلت الدراسة إلي ضرورة تطوير التعليم المحاسبي بما يوائم المستجدات التكنولوجية الحديثة وتهيئة كوادر مهنية تتلقى مناهج وأساليب تعليم حديثة تتفاعل مع البيئة الجديدة ، مع ضرورة إعادة النظر في المناهج الدراسية وتطويرها بما يتماشى مع المعايير الدولية والمناهج الدراسية المهنية العالمية .

تناولت دراسة (Shulan &Chen,2010) ماهية الحكم المهني للمحاسبين وضرورة تطويره ، وتوصلت الدراسة أن هناك العديد من المشاكل موجوده بنظام التعليم الصيني ، والتي ثبت قصورها في تحقيق متطلبات التدريب على الحكم المهني لطلاب المحاسبة بالجامعات ، وأوصت بضرورة تضمين التدريب على الحكم المهني لطلاب المحاسبة بجميع جوانب التعليم المحاسبي مثل الكتب ؛ التدريس ؛ الممارسة .

تناولت دراسة (Sunder,2010) الانتقادات المتعلقة بوضع معايير محاسبية موحدة ومنها : عدم تشجيع التفكير العميق داخل الفصول حول البدائل التي تطور الحكم المهني ؛ الاعتماد بشكل كامل على الكتاب الدراسي ؛ قفل الباب تجاه التعلم من خلال التجريب ؛ عدم تشجيع البحث والمناقشة والحث على وضع مزيد من القواعد التفصيلية ، وأوصت بضرورة الموازنة بين المعايير المكتوبة والقيم الاجتماعية غير المكتوبة .

هدفت دراسة (Manaf et al , 2011) إلى تطوير التعليم المحاسبي من خلال التوجه إلى طريقة التعلم على أساس المشاكل (PBL) ، وتم الاستعانة بعينة مكونة من ١١٤٨ طالب ، وكانت أهم النتائج تأكيد أن هذه الطريقة تدعم جوانب مثل مهارات العرض ؛ فرق العمل ؛ المسئولية والقيادة في استخدام التكنولوجيا .

هدفت دراسة (زهران وعطية ، ٢٠١٣) إلى تضيق الفجوة الموجودة بين مخرجات التعليم المحاسبي ومتطلبات القطاعات المختلفة بسوق التوظيف المحاسبي ، من خلال

التحقق من مدى استخدام التخطيط الاستراتيجي من قبل البرامج المحاسبية بالجامعات المصرية ، وتوصلت الدراسة إلى أن الممارسة الحالية للبرامج المحاسبة تحقق مستوى أقل من المتوسط لمراحل نموذج التخطيط الاستراتيجي ، وأوصت بضرورة تطبيق مدخل التخطيط الاستراتيجي بهدف تحقيق التطوير المستهدف في التعليم المحاسبي.

تناولت دراسة (محمود وأخرون ، ٢٠١٣) متطلبات ممارسة مهنة المحاسبة وفق إطار معايير التعليم المحاسبي الدولية ، وتوصلت إلى أنه من أهم أسباب القصور بالعملية التعليمية هو التركيز على الجانب المعرفي دون المهارات التعليمية مما ترتب عليه تدني الاهتمام بالعديد من الأمور الهامة لممارسة مهنة المحاسبة ومن أهمها أخلاقيات المهنة ، وأوصت بضرورة الاهتمام بجانب المهارات وأخلاقيات المهنة.

اهتمت دراسة (Persons,2013) ببيان الفروق بين متطلبات معايير التقرير المالي الدولي والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ، من خلال تناول خمس موضوعات محاسبية ، وتوصلت الدراسة إلى أن الإطار التدريسي المبني على المبادئ سوف يساعد على محاكاة مناقشات الفصول ؛ تنمية مهارات التفكير الناقد للطالب ؛ وتنمية الحكم المهني للطلاب .

يتضح من العرض السابق أن التعليم المحاسبي كان محور اهتمام العديد من الباحثين نظرا لأهميته في تشكيل مهارات وقدرات مزاولي مهنة المحاسبة ، وسيكون اهتمام الباحث امتداد لتلك الدراسات ، حيث سيتم تقييم مدى استجابة منظومة التعليم المحاسبي للتوجه نحو المعايير على أساس المبادئ وتغليب الحكم المهني وأوجه التطوير المقترحة .

ب) <u>الحكم المهني أساس مدخل المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ :</u>

تستند المعايير على أساس المبادئ إلى الاتجاه نحو معايير محاسبية عالمية والبعد عن صياغة قواعد تفصيلية والتي يرى البعض أنها كانت وراء العديد من الكوارث والانهيارات المالية (Cardoso , 2014) ، ففي حين أن القواعد المحاسبية تكون بعيدة عن الغموض (SEC, 2003; ICAS, 2006) ، فإن المبادئ تصف توجيهات عامة تتطلب من معدي التقرير المالي ممارسة الحكم المهني (Tweedie 2007) ، فمدخل المعايير على أساس المبادئ يركز على " لماذا " من خلال الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB , 2010) ، وهذا يتطلب تطوير التعليم المحاسبي إلى أبعد من مجرد حفظ القواعد ولكن فهم الطلاب للإطار المفاهيمي لعلم المحاسبة وأهداف

التقرير المالي يعطيهم القدرة على إصدار أحكام مهنية رشيدة (Barth,2008;Larson and Street,2011,Hodgdon et al.,2011; McGregor and Street, 2007) .

١- تعريف الحكم المهني المحاسبي وخصائصه

يرتبط الحكم المهني المحاسبي بحالة عدم التأكد والغموض التي تحيط بالمعاملات المالية وعدم وجود إرشادات واضحة للمحاسبة عنها، ويرى البعض أن الحكم المهني هو " النموذج الأساسي للتفكير الذي يؤكد أو ينفي وجود شئ ما " (Shulan & Chen , 2010) ، ويرى أخرون أنه يمثل عملية تشكيل رأي أو تقييم ـ يتسم بالتوافق مع المعايير الفنية والأخلاقية التي تتطلب استدعاء المعرفة المتخصصة والإعداد العلمي الطويل والمكثف ـ من خلال الفطنة والمقارنة (Popa et al , 2011) ، ولقد أشار (Dai,2010) أن الحكم المهني المحاسبي يعكس قدرة المحاسبين للنظر للبيئة التمويلية الحالية والمستقبلية ؛ الخصائص الإدارية للمنشأة ؛ استخدام الطرق المهنية ؛ القدرة التحليلية المنطقية والخبرة المهنية ؛ تحديد واختيار المبادئ والطرق عند إعداد التقارير المالية وفقا للقوانين والمعايير والتقاليد المحاسبية ، ويقع الحكم المهني المحاسبي في ثلاث مجالات واسعة وهي تقييم الدليل ؛ تقدير الاحتمالات ؛ البت في الخيارات (KPMG,2011) .

وتتمثل أهم خصائص عملية الحكم المهني الرشيد فيما يلي : (Popa,2011 ; KPMG,2011)

- الحكم المهني يتضمن في العادة الوصول إلى قرار، و بالتالي يمكن المزج بين الحكم المهني واتخاذ القرار باعتبارهما صنع أحكام مهنية .
- حتميه الحكم المهني بالممارسة المحاسبية لأنه لا توجد قواعد وتوجيهات تغطي كافة الممارسات المحاسبية وخاصة في ظل البيئة التي تتسم بالتعقيد والديناميكية.
- يتوقف تعقد وبساطة الحكم المهني على مدى عدم التأكد وعدم الوضوح بالبيئة المحيطة.
- الحكم المهني يتم لكل حالة على حدة ويختلف من حالة لأخرى .
- الحكم المهني لابد وأن يتم عمله بدون التعارض مع المبادئ والمعايير المحاسبية.
- لابد من توثيق قرارات الحكم المهني لامتلاك القدرة على الدفاع عن تلك الأحكام.

- الأحكام المهنية لا تتوقف فقط على معرفة الشخص المهنية ولكن كذلك مهاراته وسلوكياته .

٢– أهمية الحكم المهني المحاسبي :

يمكن تلخيص أهمية الحكم المهني بالممارسة المحاسبية فيما يلي :

- التحول إلى المعايير على أساس المبادئ والتركيز على فهم المحاسب للواقع الاقتصادي للصفقات ، وكان النقص في وجود ارشادات وقواعد محاسبية تحكم الممارسة المحاسبية بالمواقف المختلفة وراء ضرورة قيام المحاسبين بممارسة الأحكام المهنية ، (Doupnik and Richter, 2003; Chand and White 2006; Doupnik and Riccio, 2006; Penno, 2008)
- التطبيق غير السليم للحكم المهني قد يترتب عليه مشاكل اقتصادية ومالية كبيرة ، ويرى البعض أن العضو المميز بأي مهنة هو المتوقع منه حكم مهني كفء (Popa, 2011).
- الحكم المهني له تأثير على جودة المعلومات المحاسبية ، فالمحاسبة تتم في بيئة اقتصادية معقدة وأحداث غير مؤكدة ، ويكون من الصعب على المعايير المحاسبية أن تعكس كافة الصفقات الحالية والمحتملة ، ومن هنا كانت أهمية الحكم المهني للمحاسبين ، فكلما كانت الأحكام المهنية رشيدة ، كلما كانت المعلومات المحاسبية تتسم بالمصداقية والملائمة والموضوعية ومفيدة لمستخدميها .
- الحكم المهني المحاسبي يكون مفيد في مراحل الاعتراف ؛ القياس ؛ التسجيل المحاسبي وذلك في ظل غياب وجود معايير وقواعد تفصيلية ، وذلك كما يلي (Shulan & Chen , 2010) :

- تحديد المزج الملائم من المبادئ بالممارسة المحاسبية ووضع الأولويات للمبادئ المتعددة.
- إبراز الجوهر الاقتصادي للصفقة ، عندما يكون الشكل الخارجي للصفقة غير متسق مع جوهرها.
- اختيار المحاسبين للطرق والسياسات الملائمة مثل اختيار طريقة تقييم المخزون ؛ طريقة إهلاك الأصول الثابتة ، بالإضافة إلى عمل تقديرات محاسبية مثل

تقديرات الديون المشكوك فيها ؛ الخسائر الاحتمالية ؛ تقديرات القيمة العادلة ؛ وغيرها .

٣- مقومات الحكم المهني الرشيد :

يمكن بلورة المقومات الأساسية للحكم المهني الرشيد في ثلاثة جوانب متكاملة وهي :

٣-١ الجانب المعرفي :

يمثل الجانب المعرفي أحد الركائز الأساسية لتدعيم الحكم المهني الرشيد ، من خلال:

- المعرفة العميقة للطلاب بالمبادئ الأساسية التي تحكم جوانب الاعتراف ؛ القياس ؛ الإفصاح المحاسبي في ظل إطار مفاهيمي مبني على خصائص المعلومات المحاسبية ، وبالطبع هذا يختلف عن التعليم المحاسبي القائم على معرفة الطالب بقواعد أو إرشادات للمعالجات المحاسبية ، فهناك من يرى أن نسبة كبيرة من طلاب المحاسبة يحصلون على تعليم سطحي (Booth et al, 1999; Byrne et al, 2009) ، وهذا بالطبع لا يتناسب مع الحاجة الملحة لتنمية قدرات ومهارات المحاسبين لإصدار أحكام مهنية ، فالحكم على عمليات التأجير باعتبارها تأجير تمويلي أو تشغيلي يتطلب معرفة المبادئ الأساسية للوصول للتصنيف الذي يعبر عن الحقيقية الاقتصادية للصفقة ويقدم معلومات ملائمة وموضوعية.
- تنمية قدرات الطلاب على تطويع ما لديهم من معارف محاسبية لحل المشاكل المحاسبية الواقعية ، مما يعطي للطالب الفرصة للمشاركة والابتكار (Hansen , 2006 ; Clouston & Whitcombe,2005 ; Caria & Phillip , 2009)
- التركيز على الأنشطة والتجريب والمشاركة في التعليم أكثر من التلقين والحفظ ، مما يشجع الطلاب على مزيد من الابتكار والتفكير التحليلي Turner & (Baskerville,2013).

٣-٢ الجانب المهاري

لا يتطلب الحكم المهني مجرد تنمية الجانب المعرفي ولكن بشكل أساسي لابد وأن يكون لدى الطالب المهارات لتطويع ما يمتلكه من معرفة للتوصل لحكم مهني سليم ، ويتضمن الجانب المهاري مايلي :

- تنمية الثقة في النفس لعمل أحكام مهنية سليمة ، فيرى البعض أن الطلاب لا يمتلكون تلك الثقة نظرا لخبرتهم المحدودة في هذا المجال (Booth et al, 1999; Byrne et al, 2009) ، ويعتبر نظام التعليم والتقييم القائم على التلقين و الحفظ سبب رئيسي في عدم اكتساب تلك الثقة .
- تنمية القدرات الذاتية من خلال تنمية قدرات الطالب نحو الاهتمام بالتفاصيل ؛ مواجهة الخطر ؛ القدرة على التحليل والنظر الى ما وراء الأرقام ؛ تطوير الذات ، ويتم ذلك من خلال ما يلي :
  - تنمية قدرات الطلاب للعمل من خلال فريق وليس بشكل فردي .
  - تنمية قدرات الطالب لكيفية إبداء رأي واضح ومبررات هذا الرأي ، بالإضافة إلى النظر إلى ما وراء الأمور وليس ظواهرها ، فعلى الطالب أن يتعلم أن هناك العديد من بدائل تقييم الأصول والالتزامات ، وعليه اختيار البديل الذي يعكس الجوهر الاقتصادي للصفقة ، فلابد من الذهاب أبعد من أن الاستثمارات المالية للشركة تمثل أصل ذو طبيعة مدينة ، ولكن على الطالب أن يتعلم أن تلك الاستثمارات سواء – ملكية أو دين – لها العديد من بدائل الاعتراف والقياس وكيفية معالجة الأرباح والخسائر المحققة أو غير المحققة لكل بديل ، وعلى نفس المنوال رقم صافي الربح لا يعكس حقيقة في ذاته بدون معرفة مكوناته ومصادره ، وهل هناك مكاسب أو خسائر غير عادية ونتيجة العمليات غير المستمرة وغيرها من العناصر .
  - التحفيز الداخلي للطالب لدعمه على المثابرة وبذل الجهد المعرفي للتغلب على تحديات التعليم والقدرة على التفاعل بشكل جيد (Turner & Baskerville,2013).
  - تنمية الفاعلية الذاتية للطالب ، ووصف ، فالفاعلية الذاتية يمكنها أن تؤثر على سلوك الالب وتوظيف استراتيجياتهم المعرفية بشكل أفضل ,من خلال ما يمتلكوه من معتقدات ؛ أفكار ؛ مشاعر (Zimmerman et al,1992) .

٣-٣ الجانب الأخلاقي والسلوكي

ترتبط مهنة المحاسبة بشكل مباشر بالجانب المالي للشركات ، والمال يمثل أحد المحفزات الهامة للتصرفات السلبية للإنسان ، فقال سبحانه في محكم التنزيل " المال

والبنون زينة الحياة الدنيا "، فالمحاسبين علهم تحديد الحقوق والالتزامات ، وعلى الرغم من إصدار العديد من الدول قوانين و تشريعات لتحد من التصرفات غير الأخلاقية لمعد التقرير المالي ، ولكنها لن تضمن بشكل منفرد تحقيق سلوك مهني سليم ،

ولهذا كان أهمية تنمية الجانب الأخلاقي للمحاسبين ، وبوجه خاص في ظل شيوع استخدام الحكم المهني .

فالأخلاق يمكن اعتبارها وسيلة للإعلان للجميع أن المهنة يمكن الوثوق بها (Mahdavikhou, Khotanlou, 2012) ، ويرى أخرون أن الجانب الأخلاقي يؤدي إلى تعزيز جودة التقارير المالية (Mahdavikhou, 2010) ، ووفقا لدراسة (Zheng et al, 2012) فالجانب الأخلاقي يمثل جزء أساسي جنبا إلى جنب مع الكفاءة المهنية ، فالأخلاق المهنية الجيدة هي روح المحاسبة وأساس جودة المعلومات المحاسبية (Du & li , 2013)، ولهذا كان أهمية وجود ميثاق أخلاقي محاسبي (IFAC , 2007) ، وأشار البعض أن هناك ثلاث عوامل للتضليل وهي "الفرص والدافع بالإضافة إلى القيم الأخلاقية" (Arens et al., 2013) ، ولهذا اهتمت العديد من الدول بالتعليم الأخلاقي في الكليات التجارية لتدريب الأجيال القادمة (Caliyurt, 2007) ، وسيركز الباحث على كيفية تدعيم الجانب الأخلاقي بمنظومة التعليم المحاسبي بالجامعات وبوجه خاص لأن تلك الفترة تمثل الوقت الذي تتشكل لدى الطلاب الإحساس بالصواب والخطأ .

٤ – أهمية التعليم المحاسبي القائم على الحكم المهني

تتميز المحاسبة بأنها تحمل كل من سمات العلم ، بمعارفه وأصوله ونظرياته ، وسمات المهنة ، متضمنه قدرات ومهارات وأخلاق القائمين عليها ، ولهذا فتطوير المحاسبة لابد وأن يكون من خلال تطوير العلم جنبا لجنب مع تنمية الجانب المهاري والأخلاقي لممارسي المهنة ، فممارسة المهنة تحتاج لكوادر مهيأة علمياً بالإضافة إلى ضرورة توافر القدرة الشخصية للحكم على الكثير من الأمور التي تقع ضمن العمل المحاسبي (قطناني و عويس ، ٢٠١١) ، ولهذا أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى ضرورة تحول المؤسسات التعليمية من الأسلوب التقليدي في التعليم إلى أسلوب نقل المهارات (المنصوري والمشكور ، ٢٠٠٩) ، فالتعليم المحاسبي و مهنة المحاسبة مجالان لا يمكن فصلهما عن بعضهم البعض (محمود وأخرون ، ٢٠١٣) ، ومع التوجه

الحالي للمعايير المحاسبية وزيادة أهمية الحكم المهني ، كانت أهمية تطوير منظومة التعليم المحاسبي لخلق جيل من المحاسبين لديهم القدرة على ممارسة العمل المحاسبي قادرين على مواكبة التطورات الحالية .

<u>ج) تقييم منظومة التعليم المحاسبي المصري من منظور تنمية الحكم المهني للطلاب:</u>

وفقا لما أشار اليه الباحث فيما سبق حول أهمية ومقومات الحكم المهني ، فيمكن تقييم منظومة التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية من منظور تدعيم الحكم المهني الرشيد للطلاب فيما يلي :

١- التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية قائم على التنمية المعرفية ، ويرى البعض أن المحاسب الذي يقتصر عمله في دائرة التسجيل والترحيل والترصيد وإعداد التقارير ليس هو بالقادر على التطوير المهني (Nassar et al., 2013) ، ولقد أثارت إحدى دراسات جمعية المحاسبة الأمريكية شكوكا حول أساليب التعليم المحاسبي ودعت إلى ضرورة اهتمام الجامعات بأساليب التعليم الحديثة والتركيز على القدرات والمهارات المهنية (محمود وأخرون ، ٢٠١٣).

٢- أشار البعض إلى وجود فجوة حقيقية في التعليم المحاسبي لأن المقررات الدراسية المحاسبية لا تتناسب مع حجم التغيرات التي لحقت بالبيئة المحاسبية (Siegel et al., 2010) ، وبالتالي ، فالتغيرات التي لحقت ببيئة الأعمال الحالية وما شهدته الفترة السابقة من أزمات مالية لابد وأن تنعكس بشكل تفصيلي داخل مقررات المحاسبة بالجامعات المصرية فهناك العديد من الموضوعات المحاسبية تتطلب تناولها بشكل تفصيلي عميق داخل مقررات المحاسبة المالية مثل : المشتقات المالية ؛ المحاسبة عن القيمة العادلة ؛ المحاسبة عن عمليات التوريق ؛ الاستثمارات المالية ؛ الالتزامات الاحتمالية ؛ إعادة هيكلة الديون ؛ وغيرها .

٣- الاعتماد في التعليم المحاسبي على القواعد المحاسبية أكثر من الاعتماد على الحكم المهني ، فالطلاب عليهم تفهم أن مهنة المحاسبة لن تستمر تدار بواسطة القواعد (Arnold and Sutton,2007) ، وأن الحكم المهني يتطلب تنمية القدرات الابتكارية والتحليلية للقائم بتلك الأحكام.

٤- يرى البعض أن معظم مقررات المحاسبة المالية تبتعد عن تنمية مهارات الطلاب للتوصل للمعالجات المحاسبية الملائمة للصفقات المختلفة (Sunder,2010) ، فهناك تجاهل للتدريب على الحكم المهني بمعظم الجامعات (Shulan & Chen , 2010) ، وهذا ينطبق في حالات عديدة على التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية ، مما يترتب عليه عدم جذب نوعية الطلاب الذين يفضلون الدراسة القائمة على التفكير والإبداع و اتخاذ القرار ، وبالطبع هذا سوف ينعكس سلبا على مستقبل مهنة المحاسبة(Persons,2013) .

٥- يعتمد نظام التعليم المحاسبي المصري على طريقة التعليم من خلال كتاب مقرر ، والطالب دائما يبحث عن الإجابة الصحيحة وفقا لما ورد بالكتاب المقرر، وكذلك المناقشات داخل القاعات الدراسية تكون محدودة نظرا لضخامة الأعداد ، وهذا بالطبع يحد من التنمية الشاملة لمهارات الطلاب.

٦- كان الجانب الأخلاقي وراء العديد من الكوارث المالية في الفترة الأخيرة ، نتيجة التلاعب بالحسابات وإدارة المكاسب لمصالح شخصية ، مما يتطلب التركيز على هذا الجانب داخل المناهج المحاسبية ليعكس البعد الأخلاقي لمشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي بالممارسة المحاسبية ، مع التركيز على البعد القانوني للممارسات المحاسبية غير الأخلاقية .

٧- ضخامة الأعداد المقبولة بالتعليم المحاسبي بالجامعات المصرية بشكل يفوق الامكانيات المادية والبشرية ينعكس على عدم تحقيق مستوى الفاعلية المستهدفة ، فالكفاءة تعكس تخريج أكبر عدد من الطلاب نسبة إلى المدخلات (قطناني و عويس ، ٢٠١١) ، أما الفاعلية تتعلق بالعلاقة بين مخرجات النظام التعليمي والأهداف المرجوة.

٨- اقتصار أساليب التقييم على الاختبارات التحريرية ، وعدم تنوع أساليب التقييم لقياس الجوانب المعرفية والمهارية للطلاب .

يتضح مما سبق أن هناك العديد من أوجه التطوير المطلوبة بنظام التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية لتنمية قدرات ومهارات طلاب المحاسبة على إصدار أحكام مهنية رشيدة بالممارسة المحاسبية.

د) الإطار المقترح لتطوير منظومة التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية

يتضح مما سبق أهمية تطوير منظومة التعليم المحاسبي المالي ليتوافق مع الاتجاه الحالي للمعايير المحاسبة وتدعيم جانب الحكم المهني لطلاب المحاسبة ، وسيتم التطوير ليشمل الجوانب الثلاثة المدعمة للحكم المهني ــ الجانب المعرفي ؛ الجانب المهاري ؛ الجانب الأخلاقي ــ وستشمل جوانب التطوير مايلي :

١-تطوير الجانب المعرفي

توصل الباحث فيما سبق أن التحول للمعايير القائمة على المبادئ وتغليب الحكم المهني يتطلب تدعيم الهيكل المعرفي لطلاب المحاسبة المالية ليشمل التركيز على مشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي ، وكما أشار المعيار الدولي رقم ٢ للتعليم المحاسبي IES No.2 بعنوان "CONTENT OF PROFESSIONAL ACCOUNTING EDUCATION PROGRAMS" أن تطوير المعرفة الأساسية لبرامج التعليم المحاسبي المهنى تقع في ثلاث مجموعات أساسية وهي : المحاسبة ، التمويل والمعرفة ذات الصلة ؛ المعرفة التجارية والتنظيمية ؛ المعرفة في مجال تكنولوجيا المعلومات، وفي إطار ذلك يقترح الباحث مايلي:

١-١ تطوير المقررات المحاسبية

يرى الباحث أن مقررات المحاسبة المالية لمرحلة البكالوريوس يجب أن تتضمن في طياتها المقررات الأساسية التالية :

- أصول المحاسبة المالية (اعتراف – قياس – افصاح) ، ويهدف هذا المقرر إلى إلمام الطالب ب :
  - الإطار النظري والفكري للمحاسبة المالية .
  - إعداد القوائم المالية (قائمة الدخل – الميزانية – قائمة حقوق الملكية – قائمة التدفقات النقدية) .
  - مشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي لبنود قائمة الدخل والميزانية ، بحيث يتم تناول : التعريف والتصنيف المحاسبي للبند ؛ شروط الاعتراف بالبند ؛ المبادئ المحاسبية ذات الصلة بقياس والإفصاح عن البند ؛ القياس المبدئي واللاحق للبند ؛ الإفصاح المحاسبي عن البند (بالقوائم المالية – الإيضاحات المتممة – الإفصاح الاختياري) ؛ جوانب الحكم المهني ذات الصلة بالبند .

ويرى الباحث أنه يمكن تقسيم هذا المقرر لمستويين : المستوى الأول يتضمن الإطار النظري والفكري للمحاسبة المالية ؛ إعداد القوائم المالية ؛ المحاسبة عن عناصر الأصول ، و المستوى الثاني يتضمن الاعتراف بالإيرادات والمصروفات ؛ المحاسبة عن عناصر الالتزامات ؛ المحاسبة عن حقوق الملكية .

- أخلاقيات وآداب المهنة : يهدف هذا المقرر إلى تضمين القيم والأخلاقيات المهنية داخل إطار التعليم المحاسبي لممارسة الحكم المهني الرشيد ، ولقد أشار المعيار الدولي الرابع للتعليم المحاسبي IES No4 بعنوان " PROFESSIONAL VALUES, ETHICS AND ATTITUDES" أن البرامج المحاسبية لابد وأن تتضمن على حد أدنى من القيم الأخلاقية والتي تحقق المصلحة للمهنة و للمجتمع ككل ، وفي هذا الإطار يتضمن هذا المقرر : طبيعة القيم الأخلاقية وأهميتها في الممارسة المحاسبية ؛ نظرية الوكالة والممارسة المحاسبية ؛ دور أخلاقيات الأعمال في ترشيد الممارسة المحاسبية في ظل تغليب الحكم المهني ؛ القيم الأخلاقية التي تحكم الأداء المحاسبي ؛ أخلاقيات الأعمال وتدعيم مبادئ الحوكمة ،السلوك المهني والتوافق مع المعايير الفنية ؛ السلوك غير الأخلاقي للمحاسبين والمسائلة القانونية ؛ حالات عملية لدور القيم والأخلاقيات المهنية في إصدار أحكام مهنية رشيدة .
- أساسيات الحكم المهني : نظرا لأن الحكم المهني هو حجر الزاوية في منظومة التعليم القائم على المبادئ ، فلابد من أن يكون هناك اهتمام وأولوية بالحكم المهني بالتعليم المحاسبي ، ويشمل هذا المقرر على : التعريف بالحكم المهني ؛ أهمية الحكم المهني في ظل بيئة المحاسبة الحالية ؛ معوقات الحكم المهني ؛ مقومات الحكم المهني السليم ؛ تطبيقات على الحكم المهني المحاسبي.
- المعايير المحاسبية : ويهدف هذا المقرر لتعريف الطالب بماهية المعايير المحاسبية ؛ أهميتها و تطورها ؛ المنظمات المهنية لوضع المعايير المحاسبية محليا ودوليا ؛ المعايير المحاسبية وخصائص المعلومات المحاسبية ؛ التوافق المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية ؛ الهيكل البنائي لمعايير التقرير المالي الدولي ؛ أمثلة لمشاكل الاعتراف والقياس والافصاح المحاسبي في ظل معايير التقرير المالي الدولي .

- التدريب المحاسبي : يهدف التدريب العملي لطلاب المحاسبة إلى تنمية مهارات الطلاب من خلال خلق التفاعل بين الجانب النظري والجانب التطبيقي لتعزيز الخبرة واكتساب المهارات وخلق التعاون بين المؤسسات الاكاديمية ومؤسسات الدولة الاخرى ، ومن المفضل أن يكون التدريب خارج المؤسسة التعليمية بإحدى المؤسسات الاقتصادية ، ولكن لو كانت هناك معوقات تتعلق بوقت التدريب أو ضخامة الأعداد ، فيمكن استبداله بالتدريب داخل المؤسسة التعليمية من خلال تصميم منهج مكون من مجموعة من الحالات العملية الواقعية أو محاكاة لمشاكل بالواقع العملي ، ويمكن الاستفادة من التقنيات الحديثة مثل البرامج المحاسبية ونماذج المحاكاة والشبكات لمحاكاة الواقع العملي داخل الفصل الدراسي ، وكذلك يمكن للمؤسسة التعليمية عمل شراكات مع بعض الخبراء في المجال المحاسبي مؤهلين علميا وعمليا لإعطاء محاضرات للطلاب تركز على مشاكل الممارسة المحاسبية بالواقع العملي.

٢-١ تدعيم الجانب المعرفي داخل المقررات المحاسبية : لا يتطلب تدعيم الهيكل المعرفي إضافة مقررات جديدة فقط ولكن تطوير المناهج الدراسية ذاتها ، فهناك منهجين لإعداد المقررات المحاسبية هما منهج التعليم السطحي و التعليم العميق ، فالتعليم العميق يركز بصورة أساسية على فهم وتطوير الجوانب الشخصية بعكس التعليم السطحي(Trigwell and Prosser, 1991) ، فطلاب المحاسبة من خلال التعليم العميق يكون لديهم المعرفة المحاسبية الحقيقية ويمتلكون القدرة على تطويع تلك المعرفة لحل المشاكل وإصدار أحكام مهنية رشيدة ، بعكس التعليم المحاسبي السطحي القائم على عرض الحقائق بصورة شكلية مع عدم مشاركة الطالب في استخراج تلك المعرفة ، ويلخص الجدول التالي سمات كل منهج كما يلي :

جدول رقم (١) سمات خبرة الطلاب ذو التعليم العميق والتعليم السطحي :

سمات خبرة الطلاب ذو التعليم العميق	سمات خبرة الطلاب ذو التعليم السطحي
مهتم بالمهمة العلمية ومستمتع بالقيام بذلك يبحث عن المعني المتأصل في المهمة يجعل المهمة متوائمة مع الشخص . يدمج جوانب المهمة في شكل مجمل (مما يعني ربط الدليل مع الاستنتاج) ، ويحدد العلاقة بين هذا المجمل والمعرفة السابقة ، ويحاول تنظير المهمة ويشكل الفروض	ينظر للتعليم كمهمة لتحقيق هدف معين مثل الحصول على المؤهل القلق من الوقت الذي سيتم انجاز المهمة خلاله تجنب أي معاني شخصية او غيرها من المعاني الموجودة بالمهمة يعتمد على التلقين. محاولة استخراج الجوانب السطحية للمهمة

Source: (Biggs and Rihn ,1984)

فعندما تكون الممارسة المحاسبية مبنية على الحكم المهني فيصبح هناك ضرورة أن يفهم الطالب حقائق الأمور ، وأنه لا توجد إجابات قاطعة للمشاكل المحاسبية ولكن هناك إجابات مختلفة في ظل تصورات وأحكام مختلفة ، ولهذا فالتعليم العميق يعطي الفرصة للطالب للتفكير بشكل انتقادي وتحليلي ويتيح الفرصة لجذب نوعية متميزة من الطلاب (Booth et al, 1999) ، ويتطلب التعليم العميق مزيد من الوقت والجهد والمثابرة للتحول من طريقة تعتمد على – الاستماع ؛ القراءة ؛ عدم المشاركة – إلى طريقة تعتمد على التفكير والابتكار والتحليل (English et al, 2004; Hall et al, 2004; Ballantine et al, 2008; Fox et al, 2010; Baeten et al, 2010) ، وسيقوم الباحث بإعطاء أربعة أمثلة على كيفية تطبيق التعليم العميق كما هو بملحق رقم (٢) .

٣-١ **تطوير الجانب المعرفي في المجالات المدعمة للمجال المحاسبي** ، فأشار المعيار الدولي رقم ٢ للتعليم المحاسبي IES No.2 ضرورة تنمية المعارف في المجال التجاري والتنظيمي من خلال تنمية المعارف بالجوانب التالية : الاقتصاد ؛ حوكمة الشركات ؛ أخلاقيات الأعمال ؛ الأسواق المالية ؛ السلوك التنظيمي ؛ الإدارة وصنع القرارات الاستراتيجية ؛ التسويق ؛ الأعمال الدولية والعولمة. وكذلك تنمية المعارف بمجال تكنولوجيا المعلومات من خلال تنمية المعارف بالجوانب التالية : معرفة عامة عن تكنولوجيا المعلومات ؛ معرفة الرقابة على تكنولوجيا المعلومات ؛ كفاءة الرقابة على تكنولوجيا المعلومات ؛ كفاءة استخدام تكنولوجيات المعلومات ؛ تصميم وتحليل نظم المعلومات .

٤-١ **تطوير الكتب الدراسية المحاسبية:** فلابد من وضع معايير محددة لكتب المحاسبة بحيث تتضمن الجانب المعرفي المشتمل على النظريات والمبادئ والمشاكل المتعلقة بالاعتراف والقياس والافصاح المحاسبي ، وكذلك على أنشطة تدريبية ومشاكل واقعية لتطبيق هذا الجانب المعرفي وليس مجرد كتاب لسرد معلومات بدون ربطها مع الواقع العملي . فكما أشار البعض أن معظم الكتب المحاسبية الحالية تهتم بالنظريات والعمليات التطبيقية ولكن دون التركيز على التحليل والحكم المهني (Shulan & Chen , 2010) ، ويرى الباحث أنه لابد من وجود تطوير مستمر للكتب المحاسبية بالجامعات المصرية لتكون ذات مستوى معرفي عميق بالإضافة إلى تدريب الطالب على إسقاط تلك المعرفة على حالات عملية واقعية .

٢-**تطوير الجانب المهاري :** أصبح تطوير الجانب المهارى لطالب المحاسبة ذو أهمية كبيرة في ظل الاعتماد على الحكم المهني بالممارسة المحاسبية ، فكما أشار المعيار الدولي الثالث للتعليم المحاسبي IES No.3 بعنوان " PROFESSIONAL SKILLS “ AND GENERAL EDUCATION بأن الأشخاص الذين يبحثون ليصبحوا محاسبين مهنين لابد أن يحصلوا على العديد من المهارات ومنها : المهارات الفكرية ؛ المهارات الفنية والوظيفية ؛ المهارات الشخصية ؛ مهارات الاتصال ؛ المهارات التنظيمية وإدارة الأعمال ، ويتطلب ذلك تطوير الجوانب التالية بمنظومة التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية :

٢-١ الارتقاء بنوعية الملتحقين بالمهنة من خلال اختيار نوعية الطلاب الذي يتوافر فيهم المتطلبات الأساسية لمزاولة المهنة ، فكما أشار المعيار الدولي رقم ١ للتعليم المحاسبي IES No. 1 بعنوان “ENTRY REQUIREMENTS TO A PROGRAM OF PROFESSIONAL ACCOUNTING EDUCATION” بأن جودة مهنة المحاسبة تعتمد على نوعية المرشحين الذين نستطيع جذبهم للدخول للمهنة والتي سوف تسهل من البداية توفير التعليم المهني ومتطلبات الخبرة العملية في فترة زمنية بسيطة .

٢-٢ تطوير طرق التدريس ، تتسم الطريقة الحالية للتدريس المحاسبي بالجامعات المصرية – نظرا لضخامة الأعداد داخل القاعات الدراسية – على التلقين ؛ عدم التفاعل مع الطلاب ؛ محدودية إبداء الرأي من قبل الطلاب ؛ الالتزام بكتاب دراسي محدد . ويرى البعض أن تلك الطريقة السلبية غير قادرة على إضفاء المهارات اللازمة لعمل أحكام مهنية أو تحفز الطلاب لتطوير الذات(أمين ،

٢٠٠٨) ، ففي حين أن طرق التدريس المحاسبي بفرنسا تعتمد على المحاكاة الإدارية في حين أن الصين تعتمد بشكل أساسي على التعلم السلبي (Yan and Wang,1998) ، ولهذا كان ضرورة التوجه للتعليم الإيجابي والذي يقوم على مايلي :

- التوجه للتعليم متعدد الاتجاهات بدلا من التعليم ذو الاتجاه الواحد ، فالنمط التقليدي في التدريس يعتمد على علاقة ذو اتجاه واحد من القائم بالتدريس للطالب وهو النظام القائم على التلقي والحشو spoon- feeding teaching (Shulan & Chen , 2010) ، في حين أن التعليم لابد وأن يكون بين العديد من الأطراف سواء القائم بالتدريس والطالب أو الطالب وزملائه بالفصل الدراسي ، فالطالب هو محور العملية التعليمية وعلينا أن نعلمه كيف يتعلم بدلا من تقديم المعلومات جاهزة ، أو ما يمكن أن نطلق عليه نظام التعليم المبنى على الطالب learning based- student.
- تطوير التعليم القائم على المناقشة داخل القاعات الدراسية مما يدعم جوانب الحوار والمناقشة وتبرير الآراء وسماع الأخرين (Dallimore et al ,2006) ، ولقد أشارت لجنة تغير التعليم المحاسبي بالولايات المتحدة بتقريرها عام ١٩٩٠ " أن الهدف الرئيسي لبرامج المحاسبة ينبغي أن يكون هو التدريس للطلاب كيفية التعلم بأنفسهم " (AECC, 1990) ، ويكون دور القائم بالتدريس هو الإشراف والمتابعة بين مناقشات الطلاب لمعرفة تفكير الغير وآرائهم (Turner & Baskerville,2013).

٢-٣ أن يتعلم الطالب كيفية تكوين رأيه وحكمه المهني وليس فقط أسئلة ذات إجابات واحدة قاطعة ، فمثلا عند سؤال الطالب عن مدلول الاختلاف بين رقمي الدخل الشامل وصافي الدخل ، فعلى الطالب أن يدرك مفهوم صافي الدخل ومكوناته ومفهوم الدخل الشامل ومكوناته ومدلول كل منها حتى يستطيع إبداء رأيه ، ولكن مجرد سؤال الطالب عن حساب أي من الرقمين لن يولد القدرة على التفكير والتحليل

٢-٤ التقريب بين المعرفة النظرية والواقع العملي ، وهو ما يطلق عليه البعض التعلم على أساس المشاكل (المنصوري و المشكور ، ٢٠٠٩) ، وتناولت العديد من الدراسات منافع التعلم على أساس المشاكل في تحسين مهارات الطلاب على حل المشاكل ومهارات الاتصال (Hung ,2009) ، ولقد اقترح (Hansen ,

(2006 صياغة مجموعة من الحالات الواقعية في نهاية موضوع دراسي مما يسمح بتطوير مهارات الطالب ، فعلي سبيل المثال قيام العديد من الشركات بتطبيق مقياس القيمة العادلة خلال الأزمة المالية الأخيرة وفقا للمستوى الأول على الرغم من عدم توافر شرط السوق الكفء ، مما ترتب عليه الاعتراف بخسائر كبيرة لم تتحملها معظم الشركات ، يمكن تدريس جوانب تلك المشكلة عند تدريس القيمة العادلة أو بمقرر الحكم المهني المقترح ، وأن يتعلم الطالب كيف يستخدم الجانب المعرفي حول أساليب القياس المحاسبي ؛ أساليب حساب القيمة العادلة ؛ الاعتراف بخسائر ومكاسب إعادة التقدير في معالجة مشكلة القيمة العادلة ، وبالطبع التعليم على أساس المشاكل سوف يحسن قدرة الطالب على عمل أحكام مهنية سليمة من خلال :

- الربط بين الإطار النظري والمجال العملي والتطبيقي .
- تحفيز الطلاب سواء بصورة فردية أو جماعية .
- تدريب الطالب على كيفية إصدار أحكام مهنية وكيفية قراءة المشاكل وتحليلها .
- تشجيع الطالب على إبداء الرأي والدفاع عنه .

٢-٥ تنمية الجانب العملي والتدريبي سواء من خلال التدريب الميداني أو من خلال الحالات والمشاكل المحاسبية الواقعية داخل مقررات المحاسبة الحالية كما تم إيضاحه فيما سبق .

٢-٦ التقييم الشامل : أصبح النظام التقليدي في التقييم ، والذي يعتمد بصورة أساسية على اختبار تحريري واحد يعتمد على قياس الجانب المعرفي للطالب وفقا لمعلومات محددة تم عرضها بالمحاضرات أو الكتاب الدراسي ، أمر غير مقبول في ظل نظام يهدف إلى تنمية المهارات ، ولذلك لابد وأن يتم تنويع أساليب التقييم لقياس كافة قدرات الطالب المعرفية والمهارية والأخلاقية ، وكذلك تعديل نظام الاختبارات التحريرية من خلال البعد عن الأسئلة ذات الإجابات المحددة أو الاجابات بنعم أو لا ، فلو استطعنا أن نصيغ الأسئلة التي تجعل الطلاب مختلفين فيما بينهم ولكل منهم مبرراته لإجابته ، نكون نجحنا في إعداد جيل من المحاسبين لديهم القدرة على الحكم المهني ، فعندما نعطي لطالب السؤال التالي:

قامت الشركة بشراء سندات لشركة س بمبلغ ١٥٠٠٠٠٠ جنية ، وأن هذه هي المرة الأولى التي تقوم فيها الشركة بعمل استثمارات مالية ، وكانت القيمة الإسمية لتلك

السندات ١٠٠ جنيه في حين كان سعرها السوقي (تكلفة الشراء) ٨٠ جنيه ، وكانت تلك الاستثمارات مصنفة لغرض المتاجرة ، وقامت الشركة ببيع نصف تلك السندات بمبلغ ١٠٠ جنية للسند (القيمة العادلة في ذلك التاريخ) وتدرس الشركة تغير تصنيف تلك الاستثمارات ، فكيف سيتم تسجيل تلك العملية بدفاتر الشركة من وجهة نظرك وكيف يتم عرضها بالقوائم المالية ، فعلى الطالب أن يكون لديه معرفة عميقة حول المحاسبة عن الاستثمارات المالية ؛ البدائل المطروحة للمحاسبة عن تلك الاستثمارات ؛ أساس القياس ؛ التحويل بين المجموعات الاستثمارية ؛ الاعتراف بالأرباح غير المحققة ؛ الفرق بين الأرباح غير المحققة والأرباح المحققة .

٢-٧ تطوير مهارات القائمين بالتدريس: ليكون لديهم القدرة على التحول من التدريس أحادي الاتجاه إلى التدريس متعدد الاتجاهات ؛ تعزيز قدرة الطلاب على حل المشاكل ؛ مزج الجانب النظري مع الممارسة المحاسبية ، وهذا يتطلب تشجيع أعضاء هيئة التدريس للارتباط بالواقع العملي سواء من خلال الممارسة الفعلية لمهنة المحاسبة ، أو كما أشار البعض بتشجيعهم للحصول على وظائف بدوام جزئي لتتبع تطورات الممارسة المحاسبية وادماج النظريات مع الممارسة أثناء التدريس (Shulan & Chen , 2010) ، أو الاستعانة بخبراء بالمجال المحاسبي بالواقع العملي للتدريس بدوام جزئي.

٣- تطوير الجانب الأخلاقي والسلوكي

كما أشار الباحث فيما سبق أهمية الجانب الأخلاقي والسلوكي لطلاب المحاسبة لإصدار أحكم مهنية رشيدة ، وكما أشار المعيار الدولي رقم ٤ للتعليم المحاسبي IES No4 أن برنامج التعليم المحاسبي المهني "ينبغي أن يوفر للمحاسبين المهنين المحتملين إطار من القيم المهنية والأخلاقية لممارسة حكمهم المهني وللعمل بطريقة أخلاقية وأن يؤدي ذلك للالتزام ب : المصلحة العامة والمسئولية الاجتماعية ؛ التحسين المستمر والتعليم مدى الحياة ؛ المصداقية ، المسئولية ، التوقيت المناسب ، احترام القوانين و القواعد المنظمة" . ويرى الباحث أن تنمية ذلك الجانب بالواقع العملي يتطلب مجموعة من الإجراءات العملية وهي :

٣-١ وجود مقرر أساسي لتدريس أخلاقيات وسلوك المهنة يكون معد على أساس علمي وعملي يربط بين الجانب النظري والواقع العملي كما تم اقتراحه في تعديل المناهج المحاسبية .

٣-٢ إبراز الجانب الأخلاقي وسلوكيات المهنة بكافة المقررات التي يتم تدريسها وخاصة مقررات المحاسبة المالية المرتبطة بإعداد التقرير المالي ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي ، وما قد تتضمنه تلك العناصر من تصرفات تتسم بعدم الأخلاق ، فعند تناول إعداد القوائم المالية لابد وأن يبرز القائم بالتدريس أمانة إعداد تلك القوائم ، ومدى التمسك بمبدأ الإفصاح الكامل ، وتوضيح أن أي تضليل في عملية العرض يترتب عليه خيانة للأمانة ومسائلة قانونية ، وكذلك عند الاعتراف وقياس الأصول أو الالتزامات ، فإن محاولة التلاعب بأسس الاعتراف والقياس من أجل تأجيل مصروفات أو تسريع الاعتراف بالإيرادات للتلاعب بالمكاسب هو كذلك عمل غير أخلاقي يكون الهدف منه تحقيق مصالح شخصية وسيترتب عليه تدني خلقي بالإضافة إلى المسائلة القانونية.

٣-٣ التعليم الأخلاقي بالقدوة وهو من أكثر الأساليب فاعلية لتنمية السلوك الأخلاقي للطلاب ، فالأخلاق سلوك يكتسبه الشخص بصورة أساسية من البيئة المحيطة به ، ولذلك لابد وأن تكون البيئة التعليمية بكل أركانها مدعمه لهذا السلوك ، فأعضاء هيئة التدريس وإدارة المؤسسات التعليمية وسلوكهم مع الطلاب سيكون محرك أساسي للشعور بالالتزام ؛ العدل ؛ الشفافية ؛ الموضوعية ؛ الأمانة ؛ المسئولية ، وغيرها من القيم التي تساعد في الارتقاء بالجانب الأخلاقي للطلاب والتمسك بتلك القيم في حياتهم العملية .

٣-٤ المزج بين القيم الأخلاقية بالممارسة المحاسبية والجانب القانوني للسلوك غير الأخلاقي من خلال بيان الأحكام القانونية لخيانة الأمانة ؛ تسريب المعلومات ؛ التلاعب بالحسابات ؛ تحقيق مصالح شخصية ؛ الإهمال ؛ عدم تحمل المسئولية ، مع طرح أمثلة من الواقع العملي لوقائع عن التجاوزات الأخلاقية لممارسي المهنة وما ترتب عليها من مساءلة قانونية .

<u>ثالثا : صياغة الفروض في صورة إحصائية</u>

من واقع ما قام الباحث بتناوله بالإطار النظري فسيتم صياغة فروض الدراسة في صورة إحصائية كما يلي :

<u>الفرضية الأولى</u> :"لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الاتجاه نحو المعايير على أساس المبادئ وزيادة أهمية الحكم المهني بالممارسة المحاسبية "

الفرضية الثانية : " لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين إصدار أحكام مهنية رشيدة وبين تنمية الجوانب المعرفية و المهارية والأخلاقية للقائم بتلك الأحكام " .

الفرضية الثالثة : " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين منظومة التعليم المحاسبي الحالية بالجامعات المصرية وتدعيم الحكم المهني لطلاب المحاسبة "

الفرضية الرابعة :" لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين جوانب التطوير المقترحة – المعرفية ؛ المهارية ؛ الأخلاقية – بمنظومة التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية وبين تدعيم الحكم المهني لطلاب المحاسبة ".

رابعا : تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفروض

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفروض قام الباحث بتصميم قائمة استقصاء (مرفق رقم ١) لجمع البيانات الأولية من فئتين : الأولى تتمثل في أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية المتخصصين في المحاسبة المالية (الجانب الأكاديمي) ، والثانية تتمثل في مراجعي الحسابات بمكاتب المراجعة المصرية الذين يحملون درجة شريك ، وسيقوم الباحث بالحكم على معنوية متغيرات الدراسة عند مستوى ثقة ٩٥% ، وسيتم اختبار الفروض كما يلي:

١- **تقييم مصداقية النموذج** : باستخدام معامل ألفا لبعض متغيرات الدراسة الرئيسية التي يتم قياسها باستخدام مجموعه من المتغيرات الفرعية وتتمثل في : أهمية الحكم المهني في ظل المعايير على أساس المبادئ X_1 ؛ مقومات الحكم المهني الرشيد X_2 ؛ سمات نظام التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية X_3 ؛ تطوير الجانب المعرفي X_6 والجانب المهاري X_9 والجانب الأخلاقي X_{10} لطلاب المحاسة، ويتضح أن معامل ألفا للمتغيرات السابقة يتراوح ما بين ٦٢ % : ٨٤ % وهو أكبر من ٥٠% مما يعني مصداقية المقاييس.

٢- **اختبار الفرض الأول :**

وسيتم اختبار صحة هذا الفرض من خلال تحليل K Related sample للمتغيرات $X_{1.1}:X_{1.5}$ والتي تعكس تأثير التوجه للمعايير على أساس المبادئ على جوانب الممارسة المحاسبية وتأكيد الحكم المهني

جدول رقم (٢) تأثير إعداد المعايير على أساس المبادئ على جوانب الممارسة المحاسبية وتأكيد أهمية الحكم المهني

Ranks		
Symbol	**Element**	**Mean Rank**
$X_{1.1}$	الحد بشكل كبير من القواعد والإرشادات بالممارسة المحاسبية مما يتطلب الاعتماد بشكل متزايد على الحكم المهني للمحاسبي	4.56
$X_{1.2}$	زيادة حالة الغموض والتعقيد التي تحيط بالصفقات المالية في ظل البيئة الحالية .	4.05
$X_{1.3}$	زيادة حالة عدم التأكد وعدم الوضوح التي تحيط بعملية الحكم المهني .	3.91
$X_{1.4}$	التأثير الإيجابي / السلبي للأحكام المهنية الرشيدة / غير الرشيدة على جودة المعلومات المحاسبية في ظل المعايير على أساس المبادئ .	4.55
$X_{1.5}$	تعدد المواقف بالممارسة المحاسبية التي تتطلب عمل تقديرات محاسبية تحتاج لحكم مهني رشيد .	3.08

Test Statistics (Friedman Test)			
N	**df**	**Chi-Square**	**Asymp.sig**
80	4	28.268	0.15

يتضح من الجدول السابق موافقة مفردات عينتي الدراسة على أن هناك العديد من جوانب التأثير لإعداد المعايير المحاسبية على أساس المبادئ على الممارسة المحاسبية وزيادة أهمية الحكم المهني للمحاسبين ، وكان من أهم تلك الجوانب الحد بشكل كبير من وجود القواعد والإرشادات المحاسبية مما يتطلب الاعتماد بشكل متزايد على الحكم المهني للمحاسبين X1.1 بأهمية نسبية ٤.٥٦ يليها زيادة التأثير الإيجابي / السلبي للأحكام المهنية الرشيدة / غير الرشيدة على جودة المعلومات المحاسبية X1.4 بأهمية نسبية ٤.٥٥ ، وكانت أقل جوانب التأثير هي تعدد المواقف بالممارسة المحاسبية التي تتطلب عمل تقديرات محاسبية تحتاج لحكم مهني رشيد X1.5 بأهمية نسبية ٣.٠٨ ، كذلك يتضح من خلال Friedman Test عدم معنوية الفروق بين أراء عينتي الدراسة عند مستوى ثقة ٥ % ، بناء على ما سبق يتم رفض الفرض العدم الأول وقبول الفرض البديل وهو " توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الاتجاه نحو المعايير على أساس المبادئ وزيادة أهمية الحكم المهني بالممارسة المحاسبية "

١ – **اختبار الفرض الثاني**

سيتم اختبار هذا الفرض من خلال تحليل الأهمية النسبية للمتغيرات $X_{2.3}$: $X_{4.5}$ والمتعلقة بمقومات الحكم المهني الرشيد باستخدام تحليل K Related Sample كما يلي :

جدول رقم (٣) مقومات الحكم المهني الرشيد .

Ranks				
Symbol	***Element***			***Mean Rank***
X_2	**الجانب المعرفي للقائم بالحكم المهني المحاسبي من خلال :**			
$X_{2.1}$	الإلمام بالمبادئ الأساسية التي تحكم جوانب الاعتراف – القياس – الافصاح المحاسبي .			***4.25***
$X_{2.2}$	دمج الجانب النظري مع الجانب العملي .			***4.05***
$X_{2.3}$	التركيز على الأنشطة والتجريب والمشاركة.			***3.82***
X_3	**الجانب المهاري للقائم بالحكم المهني المحاسبي من خلال :**			
$X_{3.1}$	الثقة بالنفس والقدرة الذاتية لعمل أحكام مهنية			***3.99***
$X_{3.2}$	القدرة على العمل من خلال فريق وليس بشكل فردي .			***3.01***
$X_{3.3}$	القدرة على ابداء الرأي والدفاع عنه.			***3.88***
$X_{3.4}$	التحفيز الداخلي للدعم والمثابرة وبذل الجهد .			***2.95***
X_4	**الجانب الأخلاقي والسلوكي للقائم بالحكم المهني المحاسبي**			
$X_{4.1}$	الربط بين الجانب الأخلاقي ومشاكل دنيا الأعمال .			***4.02***
$X_{4.2}$	الإحساس بالصواب والخطأ بالممارسة المحاسبية .			***3.05***
$X_{4.3}$	الربط بين الممارسة الأخلاقية والعواقب القانونية لعدم التمسك بتلك الممارسات			***3.86***
Test Statistics (Friedman Test)				
N	***df***	***Chi-Square***	***Asymp.sig***	
80	*9*	*59.221*	*0.045*	

يتضح من الجدول السابق موافقة عينتي الدراسة على أن هناك ثلاث مقومات رئيسية لتدعيم الحكم المهني وهي الجانب المعرفي X_2 ؛ الجانب المهاري X_3 ؛ الجانب الأخلاقي X_4 ، وكان من أهم عناصر الجانب المعرفي ضرورة الإلمام بالمبادئ المحاسبي التي تحكم الاعتراف – القياس– الافصاح المحاسبي $X_{2.1}$ بأهمية نسبية ٤.٢٥ ، وكانت أكثر العناصر أهمية بالجانب المهاري الثقة بالنفس والقدرة الذاتية لعمل أحكام مهنية $X_{3.1}$ بأهمية نسبية ٣.٩٩ ، وكانت أكثر العوامل أهمية بالجانب الأخلاقي الربط بين الجانب الأخلاقي ومشاكل دنيا الأعمال $X_{4.1}$ بأهمية نسبية ٤.٠٢ ، ويتضح من خلال Friedman Test معنوية الفروق بين أراء مفردات عينتي الدراسة عند

مستوى معنوية ٥ % ، وقد يرجع وجود مثل تلك الفروق في أراء عينتي الدراسة أن هناك بعض المتغيرات حصلت على أهمية نسبية عالية مثل المتغيرات $X_{2.1}$,$X_{2.2}$$X_{3.1}$,$X_{4.1}$ بأهمية نسبية تتراوح بين ٤.٢٥ : ٣.٨٦ ، وأخرى حصلت على أهمية أقل مثل المتغيرات $X_{3.2}$$X_{3.4}$$X_{4.2}$ حيث تتراوح الأهمية النسبية ما بين ٣.٠٥: ٢.٩٥ وهو ما يعني أن معنوية الفروق لا تعكس عدم الموافقة ولكن في اختلاف درجة الموافقة حيث تراوحت الموافقة بين عالية ومتوسطة ، بناء على ما سبق يتم رفض الفرض العدم الثاني وقبول الفرض البديل وهو " توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين إصدار أحكام مهنية رشيدة وبين تنمية الجوانب المعرفية والمهارية والأخلاقية للقائم بتلك الأحكام ".

٢- **<u>اختبار الفرض الثالث :</u>**

وسيتم اختبار هذا الفرض من خلال تحليل الأهمية النسبية للمتغيرات $X_{5.1}$:$X_{5.8}$ المتعلقة بالانتقادات الموجة لمنظومة التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية باستخدام تحليل K Related sample كما يلي :

جدول رقم (٤) تقييم منظومة التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية

Ranks		
Symbol	***Element***	***Mean Rank***
$X_{5.1}$	الاهتمام بالجانب المعرفي دون الاهتمام بالجانب المهاري والسلوكي .	***3.94***
$X_{5.2}$	الاعتماد في التعليم المحاسبي على القواعد المحاسبية أكثر من الاعتماد على الحكم المهني.	***3.05***
$X_{5.3}$	عدم التركيز على البعد الأخلاقي لمشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي بالممارسة المحاسبية .	***3.29***
$X_{5.4}$	المقررات المحاسبية لا تتناسب مع حجم التغيرات التي لحقت بالبيئة المحاسبية.	***2.51***
$X_{5.5}$	الاعتماد على كتاب مقرر واحد في التدريس المحاسبي دون تنوع مصادر المعرفة المحاسبية .	***3.89***
$X_{5.6}$	ضخامة الأعداد المقبولة بالتعليم المحاسبي ينعكس على عدم تفعيل التعليم متعدد الاتجاهات داخل القاعات الدراسية .	***4.05***
$X_{5.7}$	القصور بالجانب التدريبي والتطبيقي لطلاب المحاسبة .	***4.45***
$X_{5.8}$	الاعتماد على الاختبارات التحريرية ، وعدم تنوع أساليب التقييم لقياس الجوانب المعرفية والمهارية للطلاب	***4.22***

Test Statistics (Friedman Test)			
N	***df***	***Chi-Square***	***Asymp.sig***
80	*7*	*34.008*	*0.085*

يتضح وجود العديد من الانتقادات الموجهة لمنظومة التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية ، ومن أهمها عدم الاهتمام بالجانب التدريبي والتطبيقي للطلاب X5.7 بأهمية نسبية ٤.٤٥ يليه عدم تنوع أساليب التقييم لقياس الجوانب المعرفية والمهارية للطلاب X5.8 بمتوسط ٤.٢٢ وكان أقل تلك الانتقادات أن المقررات المحاسبية لا تتناسب مع حجم التغيرات التي لحقت بالبيئة المحاسبية X5.4بأهمية نسبية ٢.٥١ ولمعرفة أسباب تلك الأهمية النسبية المنخفضة ، فلقد قام الباحث بعمل تحليل K Related sample لكل عينة على حدة حيث يتضح أن الأهمية النسبية لعينة أعضاء هيئة التدريس للمتغير $X_{5.4}$ هي ٢.١٥ ، في حين كانت لعينة مراجعي الحسابات ٣.٤٥ ، وكان هذا الاختلاف السب وراء معنوية الفروق حول الانتقادات الموجهة لمنظومة التعليم المحاسبي كما اتضح من خلال Friedman Test عند مستوى معنوية ٥ % ، ولكن يتضح توافق أراء عينتي الدراسة حول كل الانتقادات الأخرى الموجهة لمنظومة التعليم المحاسبي في ظل المعايير على أساس المبادئ وتغليب الحكم المهني ، ولهذا يتم قبول الفرض العدم الثالث وهو " **لا** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين منظومة التعليم المحاسبي الحالية بالجامعات المصرية وتدعيم الحكم المهني لطلاب المحاسبة".

٣- <u>اختبار الفرض الرابع</u>

سيتم اختبار هذا الفرض من خلال ما يلي :

١- بيان الأهمية النسبية للمتغيرات X_6 : X_8 والتي تعكس عناصر التطوير المقترحة للجانب المعرفي لتنمية الحكم المهني لطلاب المحاسبة باستخدام تحليل K Related Sample

جدول رقم (٥) جوانب التطوير المقترحة للجانب المعرفي لطلاب المحاسبة

Ranks		
Symbol	***Element***	***Mean Rank***
X_6	• إضافة المقررات المحاسبية التالية :	
$X_{6\cdot1}$	- المحاسبة المالية (اعتراف - قياس - افصاح) يتضمن الإطار النظري للمحاسبة المالية و مشاكل الاعتراف والقياس والافصاح المحاسبي لعناصر الميزانية وقائمة الدخل	***3.95***
$X_{6\cdot2}$	- الأخلاقيات والسلوكيات المهنية	***4.05***
$X_{6\cdot3}$	- أساسيات الحكم المهني .	***4.25***
$X_{6\cdot4}$	- معايير التقرير المالي الدولي.	***4.01***
$X_{6\cdot5}$	- التدريب المحاسبي.	***4.35***

X_7	• إعادة بناء المقررات الدراسية لتكون قائمة على التعليم العميق بدلا من التعليم السطحي .	**4.45**
X_8	• تطوير الكتب الدراسية المحاسبية لتتضمن جانب معرفي عميق وانشطة تدريبية تعكس الواقع التطبيقي	**4.11**

Test Statistics (Friedman Test)			
N	**df**	**Chi-Square**	**Asymp.sig**
80	7	12.345	0.151

يتضح من الجدول السابق موافقة عينتي الدراسة على إضافة مجموعة من المقررات الدراسية لتنمية الجانب المعرفي لطلاب المحاسبة والتي تعكسها المتغيرات $X_{6.6}$: $X_{6.1}$ بأهمية نسبية تتراوح ما بين ٣.٩٥ : ٤.٣٥ ، بالإضافة الى ضرورة التحول للتعليم العميق بدلا من التعليم السطحي X_7 بأهمية نسبية ٤.٤٥ ، وكذلك ضرورة تطوير الكتب الدراسية X_8 بأهمية نسبية ٤.١١ ، ويتضح من خلال Friedman test عدم وجود فروق معنوية بين أراء مفردات عينتي الدراسة عند مستوى ثقة ٥ % .

٢-بيان الأهمية النسبية للمتغيرات $X_{9.5}$: $X_{9.1}$ والتي تعكس عناصر التطوير المقترحة للجانب المهارى لتنمية الحكم المهني لطلاب المحاسبة باستخدام تحليل K Related Sample

جدول رقم (٦) جوانب التطوير المقترحة للجانب المهارى لطلاب المحاسبة

Ranks		
Symbol	**Element**	**Mean Rank**
$X_{9.1}$	التوجه للتعليم متعدد الاتجاهات بدلا من التعليم ذو الاتجاه الواحد مما يعطي للطالب القدرة على الابتكار والابداع .	**2.95**
$X_{9.2}$	تقريب المعرفة النظرية بالواقع العملي مما يعطي الطالب القدرة على التكيف وتنمية مهاراته في حل المشاكل وتنمية مهارات الاتصال و إصدار الأحكام المهنية الرشيدة.	**3.29**
$X_{9.3}$	تنمية الجانب العملي والتدريبي للطلاب سواء على مستوى كل مقرر دراسي من خلال حالات ومشاكل تعكس الواقع التطبيقي أو من خلال التدريب الميدانية.	**4.11**
$X_{9.4}$	التحول الي طريقة التقييم الشاملة التي تقيس الجوانب المعرفية والمهارية والأخلاقية للطلاب.	**3.08**
$X_{9.5}$	تطوير مهارات القائمين بالتدريس انفسهم من خلال تطوير مهارات التعامل مع الطالب وتحفيزه وتقبل النقاش والحوار .	**2.66**

Test Statistics (Friedman Test)			
N	**df**	**Chi-Square**	**Asymp.sig**
80	4	24.978	0.041

يتضح من الجدول السابق موافقة مفردات عينتي الدراسة للعناصر المقترحة لتطوير الجانب المهاري لطلاب المحاسبة $X_{9.1}$: $X_{9.5}$ ، وكانت أكثر العناصر أهمية هو تنمية الجانب العملي والتدريبي لطلاب المحاسبة $X_{9.3}$ بأهمية نسبية ٤.١١ ، وكانت أقل العناصر أهمية هو تطوير مهارات القائمين بالتدريس $x_{9.5}$ بأهمية نسبية ٢.٦٦ . ويتضح من خلال تحليل Friedman Test معنوية الفروق بين أراء مفردات عينتي الدراسة ، ويرى الباحث أن تلك الفروق ترجع الى اختلاف أراء مفردات عينتي الدراسة حول المتغير $X_{9.1}$ والمتغير $X_{9.5}$ ، حيث اتضح من خلال تحليل K Related sample لكل عينة على حدة أن الأهمية النسبية للمتغيرين لعينة أعضاء هيئة التدريس ٢.٥٥ ، ٢.١٥على التوالي في حين كانت لعينة مراجعي الحسابات هي ٣.٢٨،٣.٢٥ على التوالي .

٣-بيان الأهمية النسبية للمتغيرات $X_{10.1}$: $X_{10.4}$ والتي تعكس عناصر التطوير المقترحة للجانب الأخلاقي لتنمية الحكم المهني لطلاب المحاسبة باستخدام تحليل K Related Sample

جدول رقم (٧) جوانب التطوير المقترحة للجانب الأخلاقي لطلاب المحاسبة

Ranks		
Symbol	***Element***	***Mean Rank***
$X_{10.1}$	وجود مقرر أساسي لتدريس أخلاقيات وسلوك المهنة .	**4.15**
$X_{10.2}$	إبراز الجانب الأخلاقي وسلوكيات المهنة بكافة مقررات المحاسبة المالية المرتبطة بإعداد التقرير المالي ومشاكل الاعتراف والقياس والافصاح المحاسبي	**4.25**
$X_{10.3}$	تنمية القدوة بالمؤسسة التعليمية كأساس لتدعيم الجانب الأخلاقي للطلاب	**3.95**
$X_{10.4}$	ترسيخ التعليم الأخلاقي من خلال المزج بين القيم الأخلاقية بالممارسة المحاسبية والجانب القانوني والجزاءات والغرامات للسلوك غير الأخلاقي .	**3.55**

Test Statistics (Friedman Test)			
N	***df***	***Chi-Square***	***Asymp.sig***
80	***3***	***55.14***	***0.247***

يتضح من الجدول السابق موافقة عينتي الدراسة على العناصر المقترحة لتنمية الجانب الأخلاقي لطلاب المحاسبة ، وكانت أكثر العوامل أهمية هو إبراز الجانب الأخلاقي بكافة المقررات المحاسبية $x_{10.2}$ بأهمية نسبية ٤.٢٥ ، ويتضح من خلال Friedman Test عدم معنوية الفروق بين أراء عينتي الدراسة بمستوى معنوية ٥%

٤- استخدام تحليل الانحدار المتعدد لقياس تأثير الجوانب المقترحة المعرفية ؛ المهارية ؛ الأخلاقية (المتغيرات المستقلة $X_6:X_{10}$) على إصدار أحكام مهنية رشيدة (المتغير التابع Y) ، كما بالجدول التالي :

جدول رقم (٨) العلاقة بين العناصر المقترحة لتنمية الجوانب المعرفية والمهارية والأخلاقية على إصدار أحكام مهنية رشيدة

المتغيرات المستقلة	المتغير التابع / Y			
	BETA	قيمه (T)	مستوى المعنوية	VIF
اضافة مقررات دراسية لتنمية الجانب المعرفي لطلاب المحاسبية X_6	.218	2.663	.045	1.186
اعادة بناء المقررات الدراسية لتكون قائمة على التعليم العميق.X_7	.418	3.851	.015	1.528
تطوير الكتب الدراسية المحاسبية لتتضمن جانب معرفي عميق وانشطة تدريبية تعكس الواقع X_8.	.452	4.052	.034	3.658
تنمية الجانب المهاري لطلاب المحاسبة X_9.	.255	1.87	.032	1.285
تنمية الجانب الأخلاقي والسلوكي لطلاب المحاسبة X_{10}	.385	4.352	.043	2.405

- معامل الارتباط المتعدد (R) ٠.٨١
- مستوى الدلالة الإحصائية ٥%
- معنوية (ف) صفر
- معامل التحديد المتعدد (R^2) ٠.٦٥
- قيمة ف المحسوبة ٢٥.١٧٣
- درجات حرية ٤

ويتضح من الجدول السابق ما يلي :

- عدم وجود مشكلة الارتباط المتعدد بين المتغيرات المستقلة والتي تتأكد من خلال انخفاض قيمة Variance Inflation Factors (VIF) .
- وجود علاقة ارتباط إيجابي قوية بين المتغيرات المستقلة X6 : X 10 والتي تعكس الجوانب المعرفية والمهارية والأخلاقية لطلاب المحاسبة وبين إصدار أحكام مهنية رشيدةY ، حيث بلغت قيمة R ٨١ % ، وأن المتغيرات المستقلة تعكس ما يقرب من٦٥ % (R^2) من العوامل المؤثرة على إصدار أحكام مهنية رشيدة ، وهذا يؤكد أن هناك عوامل أخرى تؤثر على إصدار أحكام مهنية رشيدة تمثل ٣٥ % .
- ويتضح كذلك معنوية النموذج السابق من خلال قيمه (ف) وفقا لمستوى معنوية ٥ % .

بناء على ما سبق يتم رفض الفرض العدم الرابع وقبول الفرض البديل وهو "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين جوانب التطوير المقترحة – المعرفية ؛ المهارية ؛ الأخلاقية لمنظومة التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية وبين تدعيم الحكم المهني لطلاب المحاسبة ".

خامسا : النتائج والتوصيات

أ) **نتائج البحث**

هدف البحث إلى تطوير منظومة التعليم المحاسي بالجامعات المصرية لتواكب التوجه الحالي لإعداد المعايير المحاسبية على أساس المبادئ وزيادة أهمية الحكم المهني ، وأظهرت نتائج البحث مايلي :

١. على الرغم من حتمية الحكم المهني بالممارسة المحاسبية ، إلا أن للتوجه الحالي لإعداد المعايير المحاسبية على أساس المبادئ التأثير الكبير على زيادة أهمية الحكم المهني بالممارسة المحاسبية .
٢. هناك ثلاث مقومات أساسية للقائم بالحكم المهني الرشيد وهي : إطار معرفي عميق بالمبادئ الأساسية التي تحكم جوانب الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي ؛ المهارات الأساسية لتطويع ما يمتلكه من معرفة ؛ قيم أخلاقية إيجابية تحكم أدائه.
٣. هناك العديد من جوانب التطوير الواجبة بمنظومة التعليم المحاسبي المصري للوفاء بمتطلبات الحكم المهني سواء فيما يتعلق بالمقررات الدراسية ؛ المحتوى العلمي ؛ طرق التدريس ؛ نوعية الطلاب ؛ نظام الاختبارات ؛ الكتب الدراسية ،.
٤. أظهرت نتائج البحث التطبيقية أن تنمية قدرات طلاب المحاسبة لإصدار أحكام مهنية يتطلب :

٤-١ تنمية الجانب المعرفي من خلال إضافة مجموعة من المقررات الأساسية وهي : أصول المحاسبة المالية (اعتراف – قياس – افصاح) ؛ أخلاقيات الأعمال ، أساسيات الحكم المهني ؛ المعايير المحاسبية ؛ التدريب المحاسبي .

٤-٢ تنمية مهارات طلاب المحاسبة من خلال :

- تطوير طرق التدريس المحاسبي سواء من خلال التوجه نحو التعليم متعدد الاتجاهات ؛ الاتجاه نحو التعليم المبني على الطالب ؛ تنمية المناقشات داخل القاعات الدراسية .

- تنمية الجانب العملي لطلاب المحاسبة سواء التدريب الميداني أو التدريب على مستوى كل مقرر
- التقييم الشامل لمستوى الطلاب سواء المعرفية ؛ المهارية ؛ الأخلاقية .

٤-٣ تنمية الجانب الأخلاقي لطلاب المحاسبة من خلال :

- وجود مقرر أساسي لتدريس أخلاقيات وسلوك المهنة يربط بين الجانب النظري والواقع العملي .
- إبراز الجانب الأخلاقي وسلوكيات المهنة بكافة المقررات التي يتم تدريسها .
- توفير القدوة الرشيدة داخل المؤسسات التعليمية .
- المزج بين القيم الأخلاقية بالممارسة المحاسبية والجانب القانوني للسلوك غير الأخلاقي .

ب) <u>توصيات البحث</u>

١- على المنظمات المهنية المسئولة عن تنظيم الممارسة المحاسبية المصرية أن تقوم بما يلي :

١-١ إقامة العديد من المؤتمرات والندوات للتوعية بالتحديات التي تواجهها المهنة بالوقت الحالي ومنها التوجه الحالي لإعداد المعايير على أساس المبادئ وتغليب الحكم المهني وانعكاسها على الجانب المعرفي و المهاري والأخلاقي لطلاب المحاسبة .

١-٢ وضع قواعد ومعايير جديدة لممارسة المهنة لتتناسب مع متطلبات وتحديات المرحلة القادمة .

٢- على مؤسسات التعليم المحاسبي داخل الجامعات المصرية القيام بما يلي :

٢-١ التطوير الشامل لمنظومة التعليم بكافه جوانبها سواء مهارات القائم بالتدريس ؛ المقررات الدراسية ؛ طرق التدريس ؛ تقييم الطلاب ، بما يحقق زيادة قدرات طلاب المحاسبة لإصدار أحكام مهنية رشيدة .

٢-٢ تشجيع أقسام المحاسبة بإنشاء مراكز استشارية لتنمية قدرات أعضاء هيئة التدريس في الربط بين الجانب الأكاديمي والعملي ونقل تلك الخبرة للطلاب

٢-٣على المؤسسات التعليمية الاهتمام بالجانب التدريبي لطلاب المحاسبة سواء من خلال التدريب الميداني أو بتضمين حالات ومشاكل عملية من الواقع العملي داخل المقررات الدراسية .

٢-٤تخفيض أعداد الطلاب بتخصص المحاسبة حتى يتسنى تطبيق طرق التدريس التفاعلية أو تقسيم الطلاب الى مجموعات بحيث لا تزيد المجموعة الواحدة عن خمسين طالب .

٢-٥عمل شراكات مع خبراء يمتلكون الخبرة العملية للقيام بالتدريس بدوام جزئي لنقل تلك الخبرة العملية للطلاب مما يؤدي للربط بين الجانب الأكاديمي والعملي .

٢-٦ تفعيل دور لجنة القطاع التجاري بالمجلس الأعلى للجامعات لوضع معايير للتعليم المحاسبي والإشراف والرقابة على مدخلات ومخرجات المؤسسات التعليمية المحاسبية ، وبما يسمح بتحفيز تلك المؤسسات على التطوير المستمر .

٣- على الباحثين بالمجال المحاسبي إجراء مزيد من الأبحاث حول تطوير التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية ، وبوجه خاص تطوير قدرات طلاب المحاسبة لإصدار أحكام مهنية رشيدة.

ثامنا : المراجع

- المنصوري ، حسين جابر و المشكور ، عماد عبد الستار ،٢٠٠٩ ، "مدى مساهمة مقومات مهنة المحاسبة في رفع كفاءة المحاسبين لترشيد القرارات الاستثمارية" ، electronic copy available at : www.google.com
- أمين، عبد الفتاح حسن ، ٢٠٠٨ ،" التعليم المحاسبي - الفرص والتحديات" ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، جامعة بغداد ، كلية الادارة والاقتصاد مجلد ١٤ ، العدد ٤٩ .
- زهران ، علاء الدين ، و عطية ، خالد ،٢٠١٣ ، " التخطيط الاستراتيجي كمدخل لتطوير برامج التعليم المحاسبي" ، المجلة العربية للمحاسبة ، المجلد السادس عشر ، العدد الثاني ، ص ص ٣٤ – ٧٦
- قطناني ، خالد ، وعويس خالد ، ٢٠١١ ، "مدى ملائمة مناهج التعليم المحاسبي في الجامعات العمانية لمتطلبات سوق العمل في ظل تداعيات الأزمة المالية "،كلية الزهراء، جامعة مسقط، سلطنة عمان ، www.google.com.
- محمود ، عبد اللطيف ؛ خداش ، حسام الدين ؛ نصار ، محمود ،٢٠١٣ ، "دور التعليم المحاسبي في ترسيخ الممارسات الاخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق والحد من الفساد: دراسة تطبيقية على الجامعات الاردنية" www.google.com

- مقداد ، احمد الجليلي ، و ذنون ، ألاء عبد الواحد ،٢٠١٠ ، "استخدام معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين في تطوير المناهج المحاسبية لمرحلة البكالوريوس في العراق (نموذج لمنهج محاسبي مقترح لمرحة البكالوريوس في العراق)" ، مجلة تنمية الرافدين ، العدد ٩٩ ، مجلد ٢٢ ،ص ص ١-٣٣

1. Accounting Education Change Commission,1990, “Objectives of education for accountants: Position statement number one”Issues in Accounting Education , 5 (2), 307-312
2. Arens, A., **Elder**, R. , Beasley, M.,2013,“Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach”, 15thed, Pearson, New York.
3. Arnold , V.,Sutton,S.G.,2007 , “the impact of enterprise systems on business and audit practice and the implications for university accounting education” , international Journal of Enterprise Information Systems , 3(4),P.p1-21.
4. Ballantine, J., Duff, A., Larres, P.,2008, “Accounting and business students' approaches to learning: A longitudinal study”, Journal of accounting Education, 26(4),P.p 188-201.
5. Barth M. E.,**2008** , “Global financial reporting: Implications for U.S. academics” ,The Accounting Review ,83 (5), P.p1159-1179.
6. Baeten, M., Kyndt, E., Struyven, K., Dochy, F.,2010,”Using student-centered learning environments to stimulate deep approaches to learning: Factors encouraging or discouraging their effectiveness”, Educational Research Review, 5(3),P.p 243-260
7. Booth, P., Luckett, P., Mladenovic, R., 1999 , “The quality of learning in accounting education: the impact of approaches to learning on academic performance”, Accounting Education,8(4),P.p 277 -300
8. Biggs, J., & Rihn, B.,,1984, “The effects of intervention on deep and surface approaches to learning In J. R. Kirby (Ed.)”, Cognitive strategies and educational performance Florida: Academic Press,www.ssrn.com, P281.

9. Byrne, M., Flood, B.,Willis, P. ,2009, “An Inter-Institutional Exploration of the Learning Approaches of Students Studying Accounting” , International Journal of Teaching & Learning in Higher Education, No.20, P.p155-167
10. Caliyurt, K, T., 2007, “Accounting Ethics Education in Turkish Public Universities”, Social Responsibility Journal,3(4) , P.p74-80.
11. Cardoso R. L.. Barcellos L. P., Aquino A.C.,2014,”Evidences of Vageness in the Accounting Standards and Their Consequences for the The Principles – Rules Bases Debate” , ssrn.com/abstract=2423775
12. Caria L.w., Phillip A.C.,2009, “A problem – based approach to accounting education : a pragmatic appraisal of a technologically enabled solution , international journal of education and development using information and communication technology (IJEDICT)”, 5(2),P.p49-67
13. Chand, P. and White, M. M. , 2006 , “The influence of culture on judgments of accountants in Fiji” . Australian Accounting Review, 16 (40). P.p. 82-88.
14. Chang,C.,Landis, M., Yu,S.C.,2011,“Investing in accounting: A call or professional involvement in higher education”, American Journal of Business Education, 4(2),27-32
15. Clouston, T.J. , Whitcombe, S. W. ,2005, “An emerging person centered model for problem-based learning”, Journal of Further and Higher Education, 29 (3), P.p265–275
16. Dai X.,2010 "Study in relative problems about the accountant professional judgment ability", International Journal of Economics and Finance”,2(3), www.ccsenet.org/ijef
17. Dallimore, E. J.; Hertenstein, J. H.; Pl att, M. B.,2006, “Nonvoluntary class participation in graduate discussion courses:Effects of grading and cold calling” , Journal of Management Education, 30(2), P.p354-377.

18. Doupnik , T., M. Richter, 2003, “Interpretation of Uncertainty Expressions: a Cross-national Study:, Accounting, Organizations and Society, 28(1) P.p 15-35.
19. Doupnik, T. & E. Riccio, 2006,” The Influence of Conservatism and Secrecy on the Intepretation of Verbal Probability Expressions in the Anglo and Latin Cultural Areas”, The International Journal of Accounting, 41(3), P.p.237-261.
20. Du P. ,Li J.,2013,”Capacity Requirements of Accounting Professional and the Innovation of Training Mode”, International Conference on Education Technology and Information System (ICETIS 2013)
21. Els, G. ,2009, "Attitudes of accounting students towards ethics, continuous professional development and lifelong learning", African Journal Business Ethics, 4(1), P.p 46-53
22. English, L., Luckett, P., Mladenovic, R. ,2004,”Encouraging a deep approach to learning through curriculum design”, Accounting Education, 13(4), P.p461 -488
23. Hall, M., Ramsay, A.,Raven, J.,2004,“Changing the learning environment to promote deep learning approaches in first-year accounting students”,Accounting Education,13(4),P.p489 -505.
24. Hansen, J. ,2006, “Using problem-based learning in accounting” , Journal of Education for Business March/April , P.p221-223
25. Hodgdon, C., Hughes, S. B.,Street, D. L.,2011, “Framework-based teaching of IFRS judgments” , Accounting Education: An International Journal,20 (4),P.p 415-439.
26. Hung,W.,2009, “The 9-step problem design process for problem-based learning: pplication of the 3C3R model”, Educational Research Review, 4,P.p 118–141
27. IASB ,2010,”Conceptual Framework for Financial Reporting”,London,U.K: IASB.www.ssrn.com

28. ICAS, 2006, “Principles -Based or Rules - Based Accounting Standards? A Question of Judgment”, 2006
29. IFAC. ,2007, “Code of ethics for professional accountants. USA: International Federation of Accountants”,www.ifac.org
30. KPMG , 2011,”Elevating Professional Judgment in Auditing and Accounting”, www.kpmgfacultyportal.com
31. Larson, R. K. , Street, D. L.,2011,“IFRS teaching resources: Available and rapidly growing”, Accounting Education: An International Journal,20 (4),P.p317-338.
32. Mahdavikhou, M., 2010,” An investigation into the effect of applying ethics by accountants on preparing reliable financial information”, MAThesis, Islamic Azad University, Hamedan Branch, Iran, P.p70-110.
33. Manaf , N.A., Ishak ,Z., Hussin, W. N. , 2011 , “Application of Problem Based Learning (PBL) in a Course on Financial Accounting Principles” , Malaysian Journal of Learning and Instruction,Vol. 8,P.p 21-47
34. McGregor W. , Street, D. L.,2007, “IASB and FAS B face challenges in pursuit of joint conceptual framework”, Journal of International Financial Management and Accounting, 18 (1), P.p39-51.
35. Mahdavikhou , M., Khotanlou , M.,2012, “New Approach to Teaching of Ethics in Accounting “Introducing Islamic Ethics into Accounting Education” ,Procedia – social and Behavioral Sciences , Vol.46,P.p1318:1322
36. Nassar, M., Al-Khadash, H., Mah'd, O.,2013, "Accounting Education and Accountancy Profession in Jordan: The Current Status and the Processes of Improvement", *Research Journal of Finance and Accounting*,4(11),P.p. 107-119.
37. Penno M.C.,2008, “Rules and Accounting: Vagueness in Conceptual Frameworks”, Accounting Horizons,Vol 22, P.p339-352
38. Persons O.,2013,”A principles-based approach to teaching International Financial Reporting Standards

(IFRS)”,Global Conference on Business & Finance Proceedings, Las Vegas, 8(1), p154 .
39. Popa, I. E.,Tudor, A. T.,Span, G., A.,Fulop, M. T,2011, “Essential characteristics of a correct professional judgment process”, International Journal of Business Research,11(1), P182.
40. Pries, F.,Baker, R.,2010, "A Proposal for Teaching Introductory and Intermediate Accounting in an Environment of International Financial Reporting Standards and Generally Accepted Accounting Principles for Private Enterprises", The Lancet Neurology,9(1), P.p 15 –27
41. SEC, 2003, “Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles -Based Accounting System , http://www.sec.gov/news/studies/principlesbasedstand.htm”
42. Shulan , L.; Chen, W. , 2010 ,”Necessity of Accounting Professional Judgment Training in Higher Education and Approaches to It”, www.ssrn.com
43. Siegel G., Sorensen J. E., Klammer T., Richtermeyer, S. B., 2010, “The ongoing preparation gap in accounting education: A call to action”. Management Accounting,Spring,P.p 41-52.
44. Stevenson, L., Connelly, P., Duff, A.,Dunlop, A.,2010 , “Peer-mentoring undergraduate accounting students: The influence on approaches to learning and academic performance”, Active Learning in Higher Education,11(2),145-156.
45. Sunder S. ,2010,”Adverse effects of uniform written reporting standards on accounting practice, education, and research”,J. Account. Public Policy,29,P.p 99–114.
46. Trigwell, K., Prosser, M.,1991, “Improving the quality of student learning: the influence of learning context and student approaches to learning on learning outcomes”, Higher Education, 22 , P.p251 -266

47. Turner,M.,Baskerville, R.,2013, “The Experience of Deep Learning by Accounting Students”, Electronic copy available at: http://ssrn.com/abstract=1912131
48. Weedie D., 2007, “Can Global Standards be Principle Based? The Journal of Applied Research in Accounting and Finance”,2 (1),P.p 3-8,.
49. Yan, D. W. & Wang, H. C.,1998 ,”Accounting education towards twenty-one century” , Hebei Accounting , No.4,P.p 43-44 , www.ssrn.com.
50. Zakari , M. , Menacere, K.,2012, " The challenges of the quality of audit evidence in Libya", African Journal of Accounting, Auditing and Finance,1(1), P.p 3 -24
51. Zimmerman, B.J., Bandura, A., Martinez-Pons, M. ,1992, “Self-motivation for academic attainment: The role of self-efficacy beliefs and personal goal setting” , American Educational Research Journal, 29,P. 663.
52. Zheng Y., Jun-ming Y., Ya-qin S.,2012” Accounting Talent Demand and the Undergraduate Accounting Education Reform: the Investigation and Analysis of the Stakeholders”, [J]. Accounting Research, (1),P.p 15-17.

الملاحــــق
ملحق رقم (١) قائمة الاستقصاء

العبــــــــــارات	المقياس والأوزان الترجيحية				
	موافق تماما (٥)	موافق بدرجة كبيرة (٤)	موافق بدرجة متوسط (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق على الإطلاق (١)
١- تتأكد اهمية الحكم المهني وبوجه خاص في ظل التوجه نحو معايير قائمة على المبادئ نظرا لما يلي : • الحد بشكل كبير من القواعد والإرشادات بالممارسة المحاسبية مما يتطلب الاعتماد بشكل متزايد على الحكم المهني للمحاسب X1.1 • زيادة حالة الغموض والتعقيد التي تحيط بالصفقات المالية في ظل البيئة الحالية X1.2 • حالة عدم التأكد وعدم الوضوح التي تحيط بعملية الحكم المهني X1.3. • زيادة التأثير الإيجابي / أو السلبي للأحكام المهنية الرشيدة / أو غير الرشيدة على جودة المعلومات المحاسبية في ظل اعداد المعايير على أساس المبادئ X1.4. • تعدد المواقف بالممارسة المحاسبية التي تتطلب عمل تقديرات محاسبية تحتاج لحكم مهني رشيد X1.5.					
٢- تتمثل مقومات الحكم المهني المحاسبي الرشيد فيما يلي : • الجانب المعرفي للقائم بالحكم المهني المحاسبي X2 – الإلمام بالمبادئ الأساسية التي تحكم جوانب الاعتراف – القياس – الإفصاح المحاسبي X2.1. – دمج الجانب النظري مع الجانب العملي X2.2. – التركيز على الأنشطة والتجريب والمشاركة X2.3. • الجانب المهاري للقائم بالحكم المهني المحاسبي :X3 – الثقة بالنفس والقدرة الذاتية لعمل أحكام مهنية X3.1 – القدرة على العمل من خلال فريق وليس بشكل فردي X3.2. – القدرة على ابداء الرأي والدفاع عنه X3.3. – التحفيز الداخلي للدعم والمثابرة وبذل الجهد X3.4. – الفاعلية الذاتية للقائم بالحكم المهني من خلال تنمية افكاره ومعتقداته X3.5 – قوة البصيرة والنظر إلى ماوراء الأرقام لفهم حقيقة الأمور وليس الشكل الظاهري X3.6 الجانب الأخلاقي والسلوكي للقائم بالحكم المهني المحاسبي X4 – الربط بين الجانب الأخلاقي ومشاكل دنيا الأعمال X4.1. – الإحساس بالصواب والخطأ بالممارسة المحاسبية X4.2. – الربط بين الممارسة الأخلاقية والعواقب القانونية لعدم التمسك بتلك الممارسات X4.3.					

العبـــــــــــارات	المقياس والأوزان الترجيحية				
	موافق تماما (٥)	موافق بدرجة كبيرة (٤)	موافق بدرجة متوسط (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق على الإطلاق (١)
٣- يعتبر من سمات نظام التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية : • الاهتمام بالجانب المعرفي دون الاهتمام بالجانب المهارى والسلوكي X5.1 . • الاعتماد في التعليم المحاسبي على القواعد المحاسبية أكثر من الاعتماد على الحكم المهنيX5.2. • عدم التركيز على البعد الأخلاقي لمشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي بالممارسة المحاسبية X5.3. • المقررات المحاسبية لا تتناسب مع حجم التغيرات التي لحقت بالبيئة المحاسبيةX5.4. • الاعتماد على كتاب مقرر واحد في التدريس المحاسبي دون تنوع مصادر المعرفة المحاسبيةX5.5 . • ضخامة الأعداد المقبولة بالتعليم المحاسبي ينعكس على عدم تفعيل التعليم متعدد الاتجاهات داخل القاعات الدراسيةX5.6 • القصور بالجانب التدريبي والتطبيقي لطلاب المحاسبة X5.7 . • الاعتماد على الاختبارات التحريرية ، وعدم تنوع أساليب التقييم لقياس الجوانب المعرفية والمهارية للطلابX5.8					
٤- كلما زادت تنمية الجوانب المعرفية والمهارية والسلوكية للمحاسبين كلما تم إصدار أحكام مهنية سليمة ورشيدة Y.					

العبـــــــــــارات	المقياس والأوزان الترجيحية				
	موافق تماما (٥)	موافق بدرجة كبيرة (٤)	موافق بدرجة متوسط (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق على الإطلاق (١)
٥- تتمثل جوانب التطوير المقترحة لمنظومة التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية لتنمية الحكم المهني للطلاب فيما يلي : أ) تطوير الجانب المعرفي لطلاب المحاسبة من خلال مايلي • اضافة المقررات الأساسية التالية :X6 – أصول المحاسبة المالية (اعتراف – قياس – افصاح) يتضمن الإطار النظري للمحاسبة المالية و مشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي لعناصر الميزانية وقائمة الدخل .X6.1 – الأخلاقيات والسلوكيات المهنية X6.2 – اساسيات الحكم المهني X6.3 – معايير التقرير المالي الدولي X6.4 – التدريب المحاسبي X6.5 • اعادة بناء المقررات الدراسية لتكون قائمة على التعليم العميق بدلا من التعليم السطحي X7 • تطوير الكتب الدراسية المحاسبية لتتضمن جانب معرفي عميق وانشطة تدريبية تعكس الواقع التطبيقي X8 ب) تطوير الجانب المهاري للطلاب من خلال : X9 • التوجه للتعليم متعدد الاتجاهات بدلا من التعليم ذو الاتجاه الواحد مما يعطي للطالب القدرة على الابتكار والابداع X9.1 • تقريب المعرفة النظرية بالواقع العملي مما يعطي الطالب القدرة على التكيف وتنمية مهاراته في حل المشاكل وتننمية مهارات الاتصال واصدار الأحكام المهنية الرشيدة X9.2					

العبـــــــــــارات	موافق تماما (٥)	موافق بدرجة كبيرة (٤)	موافق بدرجة متوسط (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق على الإطلاق (١)
	المقياس والأوزان الترجيحية				
• تنمية الجانب العملي والتدريبي للطلاب سواء علي مستوى كل مقرر دراسي من خلال حالات ومشاكل تعكس الواقع التطبيقي أو من خلال التدريب الميدانيX9.3 • التحول الي طريقة التقييم الشاملة التي تقيس الجوانب المعرفية والمهارية والأخلاقية للطلابX9.4 • تطوير مهارات القائمين بالتدريس انفسهم من خلال تطوير مهارات التعامل مع الطالب وتحفيزه وتقبل النقاش والحوار . X9.5 ج) تنمية الجانب السلوكي والأخلاقي X10 • وجود مقرر أساسي لتدريس أخلاقيات وسلوك المهنة X10.1 • ابراز الجانب الأخلاقي وسلوكيات المهن بكافة المقررات التي يتم تدريسها وخاصة مقررات المحاسبة المالية المرتبطة بإعداد التقرير المالي ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي X10.2 • تنمية التعليم الأخلاقي بالقدوة ، فأعضاء هيئة التدريس وادارة المؤسسات التعليمي وسلوكهم سيكون محرك اساسي للشعور بالالتزام – العدل – الشفافية – الموضوعية – الأمانة – بالشعور بالمسئولية .X10.3 • ترسيخ التعليم الأخلاقي من خلال المزج بين القيم الأخلاقية بالممارسة المحاسبية والجانب القانوني و الجزاءات والغرامات للسلوك غير الأخلاقي . .X10.4					

ملحق رقم (٢) أمثلة على كيفية تطبيق التعليم العميق ببعض الموضوعات المحاسبية

البند	المحتويات
قائمة الدخل	– ما المقصود بالدخل ، المبادئ المحاسبية التي تحكم قياس الدخل المحاسبي – أهمية قياس الدخل وحدود المعلومات التي توفرها قائمة الدخل – عناصر قائمة الدخل (الفرق بين الإيرادات والمكاسب – المصروفات والخسائر – الدخل والربح والخسارة – مجمل الدخل وصافي الدخل) . – المبادئ التي تحكم قياس الدخل المحاسبي ، وخصائص المعلومات المحاسبية لمعلومات الدخل . – طرق إعداد قائمة الدخل (طريقة مختصرة ، طريقة متعددة مراحل ، الطريقة المركزة أو المجمعة) واي من تلك الطرق تعطي المعلومات عن الدخل التي يحتاج لها مستخدمي المعلومات المحاسبية ومتي نستخدم كل طريقة وهل هناك فرق بين رقم صافي الدخل المستخرج من كل طريقة . – ما المقصود بالعمليات التشغيلية والعمليات غير التشغيلية وأهمية الفصل بين كل منها.

	– ما المقصود بالعمليات المستمرة والعمليات غير المستمرة وكيف نقيس نتائج أعمال كل منها . – ما المقصود بالعمليات العادية والعمليات غير العادية وكيف نفيس نتائج كل منها . – دور الحكم المهني لمعد التقرير المالي في رقم الدخل المحاسبي من خلال : o استخدام الطرق المحاسبية مثل طريق تقييم المخزون والإهلاك على الدخل المحاسبي o التقديرات المحاسبية وتأثيرها على الدخل المحاسبي . – التغير في المبادئ المحاسبية والتقديرات المحاسبية اللاحقة وتأثيرها على الدخل المحاسبي للسنة الحالية والفترات السابقة – نصيب السهم من الدخل المحاسبي وكيفية التقرير عنه بشكل مجمل أم بشكل تفصيلي حسب نوع العمليات التي شاركت في هذا الدخل (تشغيلية – غير تشغيلية ؛ مستمرة – غير مستمرة ؛ عادية – غير عادية وهكذا – مدلول ربحية السهم وعلاقته برقم الأرباح المحتجزة بالميزانية العمومية – العلاقة بين الدخل المحاسبي والأرباح المحتجزة (التغير في المبادئ المحاسبية ؛ التغير في التقديرات المحاسبية ؛ تصحيح الأخطاء عن سنوات سابقة) – ما المقصود بالدخل الشامل والعلاقة بينه وبين الدخل المحاسبي وكيفية قياسه والإفصاح عنه – الجوانب الأخلاقية في حساب الدخل المحاسبي .
المخزون السلعي	– ما المقصود بالمخزون السلعي وتصنيفه داخل الميزانية – تبويب المخزون السلعي – حساب عناصر مخزون اخر المدة (بضاعة الأمانة ؛ البضاعة بالطريق ؛ اتفاقيات الشراء ؛ البيع مع حق إعادة الشراء ، البيع مع السماح بالرد ، البيع بالتقسيط) . – المبادئ والفروض والمحددات ذات الصلة بالمحاسبة عن المخزون السلعي . – تدفق تكلفة المخزون في ظل كل من الجرد الدوري والجرد المستمر . – الخطأ في تقدير مخزون اخر المدة وتأثيره على عناصر القوائم المالية الحالية والسابقة . – افتراضات تدفق التكلفة لتحديد تكلفة مخزون أخر المدة (الوراد أولا يصرف أولا ؛ الوارد اخيرا يصرف اولا ؛ التمييز الفعلي ؛ المتوسط المتحرك ؛ المتوسط المرجح) ويتم تناول تلك الطرق من خلال مايلي : – أهمية وضع افتراض لتدفق التكلفة لتحديد تكلفة المخزون . – هل افتراض التدفق فعلي أم ورقي – مزايا وعيوب كل طريقة من الطرق السابقة – مدى اختلاف رقم مخزون أخر المدة وصافي الدخل باختلاف تلك الطرق – هل للشركة الحق في اختيار الطريقة وتعديلها في أي وقت

	- تأثير تعديل الطريقة المختارة على الدخل المحاسبي - افتراضات تدفق التكلفة في ظل تغيرات الأسعار ومردودها على رقم صافي الدخل . - تقييم افتراضات تدفق التكلفة من منظور خصائص جودة المعلومات المحاسبية وبوجه خاص التمثيل العادل والقابلية للمقارنة . - تصفية المخزون في ظل طريقة الوارد اخيرا يصرف أولا وانعكاسها على رقم صافي الدخل - كيف للطالب تقرير أي الطرق أنسب لتحديد تكلفة المخزون من خلال ربط نتائج تلك الطرق بنتائج الأعمال وشفافية المعلومات من خلال ربطها بالواقع الاقتصادي ونترك للطالب الحق في اتخاذ قراراه في أي الطرق افضل. - ما المقصود بقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل . - ما المقصود بسعر السوق لمخزون أخر المدة (التكلفة الإستبدالية – صافي القيمة القابلة للتحقق – صافي القيمة القابلة للتحقق مطروح منها هامش الربح العادي) - مشاكل تحديد سعر السوق لمخزون اخر المدة في ظل عدم وضوح القيمة السوقية ، وما المقصود بطريقة الحد الأعلى والأدنى ومتى نستخدمها وطريقة استخدامها . - متي يلجأ معد التقرير المالي لتقدير قيمة مخزون أخر المدة (طريقة مجمل الربح ، طريقة مخزون التجزئة) وتقييم تلك الطرق ودور الحكم المهني للمحاسب في تلك التقديرات . - مشاكل الإفصاح والتقرير عن المخزون السلعي و ما يجب الإفصاح عنه بالإيضاحات المتممة . - النسب المالية ذات الصلة بمخزون أخر المدة ومدلول كل منها
الالتزامات طويلة الأجل	- ما المقصود بالالتزامات طويلة الأجل ، ومحور الاختلاف بينها وبين الالتزامات المتداولة . - شروط الاعتراف بالالتزام طويل الأجل . - متى يجب التقرير عن الالتزام طويل الأجل كالتزام متداول بالميزانية . - المشاكل المحاسبية لقياس الالتزامات طويلة الأجل (الفرق بين طريقة صافي القيمة القابلة للتحقق وصافي القيمة الحالية وأيهما يكون أساس لتقييم الالتزامات طويلة الأجل) . - الفرق بين القيمة الإسمية والقيمة الحالية للالتزام طويل الأجل . - كيفية حساب القيمة الحالية للالتزامات طويلة الأجل ومعالجة خصوم وعلاوة الإصدار . - ما المقصود بالقيمة المرحلة للالتزام طويل الأجل . - مشاكل استخدام سعر الفائدة في تقدير القيمة الحالية للالتزام المتداول . - تأثير استخدام طريقة القيمة الحالية في تقييم الالتزامات المتداولة على أرقام قائمة الدخل (استهلاك الخصم والعلاوة). - ما المقصود بإعادة هيكلة الالتزامات طويلة الأجل .

	- طرق اعادة الهيكلة (تسوية الدين – تحويل أصول – منح أسهم – تعديل شروط الدين) والمشاكل المحاسبية لكل حالة من الحالات السابقة . - ما المقصود بعدم التماثل في المعالجة المحاسبية لكل من المدين والدائن في حالة تعديل شروط الدين . - الإفصاح والتقرير عن الالتزامات طويلة الأجل بالميزانية العمومية وماهي المعلومات الواجب الإفصاح عنها لتحقيق الشفافية فيما يتعلق بتلك الالتزامات بالإيضاحات المتممة . - النسب المالية ذات الصلة بالالتزامات طويلة الأجل وماهو مدلولها .
الاستثمارات المالية	- ما المقصود بالاستثمارات المالية وتصنيفها المحاسبي . - انواع الاستثمارات المالية سواء استثمارات في أوراق دين أو أوراق ملكية - محور الاختلاف بين الاستثمار في أوراق دين وأوراق ملكية - مدخل تقييم الاستثمارات المالية – أوراق دين : o أساس التقييم الأولي لتلك الاستثمارات سواء فردية أو في شكل محفظة استثمار o أساس التقييم اللاحق لتلك الاستثمارات. o ما لفرق بين تكلفة الاستثمارات المالية – التكلفة المستهلكة – القيمة العادلة . o المحاسبة عن الأرباح والخسائر غير المحققة نتيجة اعادة تقييم تلك الاستثمارات o المقصود بخيار القيمة العادلة في تقييم الاستثمارات المالية . o مشاكل التحويل بين مجموعات الاستثمارات المالية (استحقاق – متاجرة – بيع) . o بيع الأوراق المالية (سواء بيع جزئي للمحفظة – بيع المحفظة كلها) والتأثير على الأرباح المحققة وغير المحققة وتصنيف كل منها . o كيفية الإفصاح عن الاستثمارات المالية – دين بالميزانية العمومية - تقييم الاستثمارات المالية –ملكية - الفرق بين السيطرة الكاملة – السيطرة المشتركة – النفوذ – الاستثمار المحدود . - مدخل تقييم الاستثمارات المالية – ملكية (التقييم حسب نسبة الاستثمار) o تقييم الاستثمار المالي المحدود مع عدم وجود أي نفوذ للمستثمر على المستثمر فيه (طريقة التكلفة) o تقييم الاستثمار المالي في حالة وجود نفوذ معنوي (طريقة الملكية) o تقييم الاستثمار المالي في حالة وجود سيطرة كاملة o استخدام خيار القيمة العادلة في تقييم الاستثمارات المالية – ملكية - تأكل الاستثمارات المالية وشروط الاعتراف بخسائر التأكل وكيفية الاعتراف بها والإفصاح عنها . - الإفصاح والتقرير عن الاستثمارات المالية والمعلومات ذات الصلة بالإيضاحات المتممة - مشاكل المحاسبة عن المشتقات المالية والمبادئ المحاسبية ذات الصلة .